

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.032/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001941057-91  
Impugnação: 40.010152361-37  
Impugnante: Guabi Nutrição e Saúde Animal Ltda  
IE: 001007886.00-40  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESTINATÁRIO DIVERSO.** Constatada a emissão de documentos fiscais em que foram consignados destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram, correspondentes a empresas submetidas ao regime tributário Simples Nacional, acarretando a descaracterização do diferimento destacado nos documentos fiscais. Infração plenamente caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Legítimas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – DESTINATÁRIO DIVERSO.** Constatada a emissão de documentos fiscais consignando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram. Infração plenamente caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, porém, posteriormente restabelecidas as exigências fiscais. Legítima a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V, c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada emitiu notas fiscais, no período de 01/01/16 a 30/04/20, consignando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram, o que acarretou, na maioria das operações, a descaracterização do diferimento destacado nos documentos fiscais.

Os documentos fiscais autuados foram emitidos pela Contribuinte constando como destinatários das mercadorias produtores rurais, os quais são sócios/proprietários de estabelecimentos comerciais pertencentes, na maioria dos casos,

ao regime tributário Simples Nacional, e são, conforme comprovado nos autos, os reais destinatários das mercadorias.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (nas operações em que foi descaracterizado o diferimento), bem como da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V, c/c § 2º, incisos I e II, da mesma lei, uma vez que as operações autuadas foram destinadas a estabelecimento diverso daqueles a quem a mercadoria realmente se destinou.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1740/1752 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de págs. 1769/1779, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de págs. 1780/1781, para que fosse concedida vista dos autos ao Sujeito Passivo (planilha em formato Excel acostada ao Anexo III do Auto de Infração).

Na oportunidade, a Fiscalização manifesta-se às fls. 1785/1786 e reformula o lançamento (págs. 1783/1784), para a exclusão parcial da Multa Isolada exigida.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às págs. 1789/1800, enquanto a Fiscalização manifesta-se às págs. 1804/1807 e reformula novamente o lançamento para restabelecer o valor originalmente exigido referente à Multa Isolada e, ainda, para proceder a *“pequena correção feita em benefício do Sujeito Passivo, relacionado à não consideração nos cálculos dos limitadores da multa isolada, dos valores de frete-CIF das operações com diferimento (2ª coluna da totalização do Anexo III) por ocasião da lavratura do AP”*.

Reaberta vista, novamente a Impugnante comparece às págs. 1810/1814, enquanto a Fiscalização manifesta-se às págs. 1815/1818.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1819/1835, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 24/05/16 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Lançamento de fls. 1802/1803.

---

## **DECISÃO**

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

## Da Preliminar

### **Da Nulidade do Auto de Infração.**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por desrespeitar o procedimento disposto no art. 57, inciso I, do RICMS/02, que determina a abertura de prazo para que a responsável subsidiária realize o pagamento do tributo devido sem acréscimos ou penalidades antes da formalização do crédito tributário.

Importa transcrever o dispositivo legal citado:

Art. 57. Respondem subsidiariamente pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

I - na hipótese de diferimento do imposto, o alienante ou o remetente da mercadoria ou o prestador do serviço, quando o adquirente ou o destinatário descumprirem, total ou parcialmente, a obrigação, caso em que será concedido ao responsável subsidiário, antes da formalização do crédito tributário, o prazo de 30 (trinta) dias para pagamento do tributo devido sem acréscimos ou penalidades;

(...)

Verifica-se que a regra acima não é aplicável ao caso dos autos, uma vez que a exigência fiscal imputada à Autuada não se trata de responsabilidade subsidiária e sim de responsabilidade direta na relação obrigacional tributária, na condição de contribuinte do imposto, ao indevidamente mencionar, nos documentos fiscais, destinatário diverso daquele a quem as mercadorias realmente se destinaram.

Conforme observa a Fiscalização, o inciso I supratranscrito trata de situações de descumprimento da obrigação pelo destinatário, ou seja, a Autuada seria responsabilizada subsidiariamente caso o fato fosse imputado aos destinatários o que, sem dúvida, não é o caso nos autos.

Nesse sentido, não restam dúvidas não se tratar de responsabilidade subsidiária, não sendo aplicável o dispositivo regulamentar em referência.

A Impugnante solicita, também, a nulidade do lançamento ante a inexistência, no seu entendimento, de hipótese autorizativa do encerramento do diferimento comprovada nos autos.

A Fiscalização explica que *“a forma aplicada no encerramento do diferimento nas operações objeto desta exigência fiscal consta de forma clara e objetiva no quadro Relatório do Auto de Infração, qual seja, que houve o encerramento do diferimento do ICMS em relação às operações das notas fiscais destinadas a produtores rurais, mas que, na realidade, foram destinadas a lojas agropecuárias enquadradas no Simples Nacional das quais aqueles são sócios ou proprietários”*.

Ademais, tal discussão refere-se ao mérito do lançamento e, assim será analisada.

Quanto à alegação de nulidade do lançamento pela ausência do documento mencionado no Anexo III do Auto de Infração, encontra-se superada em função da determinação da diligência da Assessoria do CCMG (págs. 1780/1781), que concedeu vista dos autos ao Sujeito Passivo, mais especificamente, da planilha em formato excel acostada ao Anexo III do Auto de Infração.

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

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada emitiu notas fiscais, no período de 01/01/16 a 30/04/20, consignando destinatários diversos daqueles a quem as mercadorias realmente se destinaram, o que acarretou, na maioria das operações, a descaracterização do diferimento destacado nos documentos fiscais.

Os documentos fiscais autuados foram emitidos pela Contribuinte constando como destinatários das mercadorias produtores rurais, os quais são sócios/proprietários de estabelecimentos comerciais pertencentes, na maioria dos casos, ao regime tributário Simples Nacional, e são, conforme comprovado nos autos, os reais destinatários das mercadorias.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (nas operações em que foi descaracterizado o diferimento), bem como da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V, c/c § 2º, incisos I e II, da mesma lei, uma vez que as operações autuadas foram destinadas a estabelecimento diverso daqueles a quem a mercadoria realmente se destinou.

Inicialmente, a Impugnante suscita a ocorrência da decadência do direito de lançar em relação ao período anterior a 24/05/16, entendendo ser aplicável ao caso o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Conforme estabelece o dispositivo defendido (§ 4º do art. 150 do CTN), se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu sobre o tema, com aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCÔNFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Ressalta-se que, no presente caso, não houve pagamento do ICMS importação, em função da utilização indevida do diferimento do imposto nas operações objeto da presente autuação.

Inexistindo a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2016 somente se expiraria em 31/12/21, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 24/05/21.

Quanto ao mérito propriamente dito, constata a Fiscalização que a Autuada emitiu os documentos fiscais relacionados no Anexo II do Auto de Infração constando como destinatários estabelecimentos diversos daqueles a quem a mercadoria realmente se destinou.

Os documentos fiscais autuados foram emitidos constando como destinatários das mercadorias estabelecimentos de produtores rurais, os quais são sócios/proprietários de estabelecimentos comerciais pertencentes ao regime tributário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Simple Nacional, e são, conforme comprovado nos autos, os reais destinatários das mercadorias.

A irregularidade fiscal encontra-se demonstrada no Anexo I e comprovada pela assinatura e carimbos nos comprovantes de entregas (canhotos), pedidos, listagem de empregados - RAIS dos reais destinatários e dados cadastrais dos estabelecimentos dos produtores rurais que constaram nos documentos fiscais.

Ressalta-se que o presente caso trata de operação comercial envolvendo mercadorias remetidas ao abrigo do diferimento do ICMS, não havendo na legislação vigente, a dispensa do pagamento do imposto.

Assim dispõe o RICMS/02:

Art. 7º Ocorre o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior.

Pois bem, no caso dos autos, em se tratando de operações com produtos para nutrição animal (ração) o imposto é diferido nos termos do item 26, da Parte 1, do Anexo II do RICMS/02, desde que específicos para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura ou ranicultura. Veja-se:

RICMS/02

Anexo II

Parte 1

*Efeitos de 17/11/2006 a 11/06/2019*

Item 26 Saída de ração balanceada, concentrado ou suplemento, aditivos e premix ou núcleo, produzidos no Estado, observado o disposto nas subalíneas "a.1" a "a.5" do item 5 da Parte 1 do Anexo I, desde que específicos para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura ou ranicultura.

*Efeitos a partir de 12/06/2019*

Saída de ração balanceada, concentrado ou suplemento, aditivos e premix ou núcleo, produzidos no Estado, observado o disposto nas subalíneas "a.1" a "a.5" do item 5 da Parte 1 do Anexo I, desde que específicos para uso na pecuária, aquicultura, cunicultura ou ranicultura.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese, que houve o preenchimento das condições do diferimento, pois as mercadorias foram adquiridas e recebidas pelos produtores rurais, atendidas todas as demais condições previstas no item 26, da Parte I do Anexo II do RICMS/02 e que o fato de serem sócios de empresas optantes pelo Simple Nacional não impõe o encerramento do diferimento.

Argumenta que não há provas de que as mercadorias foram recebidas nos estabelecimentos das empresas dos quais os produtores rurais são sócios e que a

Fiscalização se baseia exclusivamente no quadro societário dessas empresas para presumir que as mercadorias a elas se destinaram.

Não obstante os argumentos apresentados, conforme consta do relatório do Auto de Infração e nos documentos acostados aos autos, não foi o fato isolado dos produtores rurais serem sócios de empresas do Simples Nacional o motivo determinante para o encerramento do diferimento do ICMS, mas sim, o conjunto de fatos e provas juntadas aos autos, conforme explica a Fiscalização:

A autuação fiscal foi precedida das Intimações Fiscais de nº 3 e 5 através das quais foram solicitados à Impugnante, por amostragem, os comprovantes de entregas (canhotos de DANFE) e de recebimentos pelas vendas.

(...)

Os canhotos de DANFE apresentados constam nos autos e comprovam a irregularidade fiscal.

Conforme pode ser observado, são inúmeros os canhotos que trazem o carimbo da loja agropecuária atestando o recebimento.

(...)

Há também em inúmeros outros a assinatura de empregado da loja agropecuária recebendo os produtos, conforme o cruzamento da assinatura com a Listagem Anual da RAIS.

(...)

Além dos canhotos, o Fisco pesquisou, também cada um dos imóveis dos produtores rurais mencionados nas notas fiscais suspeitas.

Foram inúmeros os casos em que a suposta atividade rural não é condizente com os tipos de produtos constantes nas notas fiscais.

(...)

E ainda, há casos em que o tamanho da propriedade rural é tão diminuto, que seria impossível o exercício da atividade rural cadastrada e o consumo do volume de produtos constantes nas notas fiscais.

(...)

A Fiscalização apresenta, em sede de Manifestação Fiscal, exemplos dos canhotos e das propriedades rurais acima mencionados. A documentação completa encontra-se inserida no Anexo “*Provas*” do Auto de Infração.

Portanto, a constatação fiscal não se baseou somente e exclusivamente no fato dos produtores rurais serem sócios de lojas agropecuárias enquadradas no Simples Nacional, mas sim, na conjugação dos diversos fatos acima citados pela Fiscalização, os quais se encontram demonstrados pela documentação acostada aos autos, como, por



exemplo, os canhotos de entrega dos DANFes que trazem o carimbo e/ou a assinatura de empregados das lojas agropecuárias atestando o recebimento das mercadorias.

Também não cabe razão à Defesa o argumento de que eventual destinação diversa atribuída às mercadorias teria se dado em etapa subsequente e que a empresa Autuada não poderia ser responsabilizada por supostas fraudes à lei ou destinações ilícitas das mercadorias ocorridas após o recebimento pelos clientes, sob pena de violação do princípio de intransponibilidade das penas.

No presente trabalho fiscal não há qualquer exigência relativa a algum fato praticado após o recebimento das mercadorias pelos clientes do Sujeito Passivo, mas sim, pela entrega, pela empresa Autuada, a destinatário diverso daquele mencionado nos documentos fiscais por ela emitidos, utilizando-se, indevidamente do instituto do diferimento do imposto.

Ademais, registra-se que há previsão legal específica para o encerramento do diferimento do imposto quando a mercadoria se destinar a estabelecimentos enquadrados no regime do Simples Nacional. Confira-se:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

V - a mercadoria for destinada:

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

(...)

A Impugnante alega que o lançamento ignora a redução de 60% (sessenta por cento) da base de cálculo a que fazem jus as saídas questionadas, tendo em vista o disposto no item 9 do Anexo IV do RICMS/02.

Entretanto, verifica-se que o subitem 9.4 do mesmo anexo determina que tal redução da base de cálculo “*somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal*”.

Portanto, há uma obrigação imposta condicionando a aplicação da redução da base de cálculo ora questionada, qual seja, que o benefício outorgado seja transferido ao destinatário.

Ocorre que não se encontra demonstrado nos autos o atendimento às condições citadas, portanto, correto o procedimento do Fisco em não se aplicar referida redução no caso dos autos.

Conforme argumenta o Fisco, não se pode considerar como cumprida a obrigação, se esta não constou expressamente nos documentos fiscais da Autuada.

A Impugnante requer a exclusão do frete “FOB” da base de cálculo do imposto exigido pelo Fisco no presente Auto de Infração.

A Fiscalização, por sua vez, explica como se deu o cálculo do imposto ora exigido:

(...) no período fiscalizado, mais de 60%, portanto, a maior parte das operações ocorreram sob a cláusula “CIF”, ou seja, a responsabilidade pela entrega dos produtos até o estabelecimento de quem os comprou foi da remetente, no caso, a Impugnante.

Foi observado, também, que mesmo nas operações realizadas sob a cláusula “FOB” os transportadores eram, praticamente, os mesmos das operações realizadas sob a cláusula “CIF”.

Inclusive, nas modalidades “FOB”, o valor do frete foi definido pela própria Impugnante, conforme consta no campo “Informações Adicionais” de todas as notas fiscais em que a modalidade de transporte se realizou sob esta cláusula de transporte, conforme exemplo abaixo:

(...)

Não há dúvida sobre a responsabilidade objetiva da Impugnante no fato praticado, cerne da exigência fiscal, de entrega a destinatário diverso daquele mencionado no documento fiscal, incorrendo no encerramento do diferimento do ICMS nos casos em que os reais destinatários eram enquadrados no Simples Nacional.

(...)

Todos os valores lançados no Anexo III do Auto de Infração tiveram como suporte os arquivos eletrônicos “XML” das notas fiscais emitidas pelo Sujeito Passivo.

Nestes constou o valor do frete cobrado do destinatário na modalidade da operação - cláusula “CIF” (campo Frete por conta=0) e não “FOB” (campo Frete por conta=1).

Somente nos casos em que este valor de frete foi somado ao cobrado pelas mercadorias, é que foi adicionado à base de cálculo do ICMS exigido.

Nas operações realizadas sob a cláusula “FOB”, em que tal valor não constou no campo próprio dos arquivos XML, o Fisco não procedeu nenhum acréscimo à base de cálculo.

Veja-se, portanto, que não assiste razão ao argumento de que a cobrança do imposto deveria ser reduzida por ter incluído os valores de fretes “FOB” na base de cálculo, uma vez que nas operações realizadas sob a cláusula “FOB”, em que tal valor não constou no campo próprio dos arquivos XML das notas fiscais, o Fisco não acrescentou tal valor à base de cálculo do ICMS exigido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, parece meramente protelatório o pedido de diligência ao término da peça de defesa, sendo, ainda, desnecessário, uma vez que se observa que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas.

Assim, corretas as exigências do ICMS relativo ao encerramento do diferimento, bem como das respectivas multas, de revalidação, prevista no art. 56, inciso II, pela falta de recolhimento do imposto, e isolada, capitulada no art. 55, inciso V, c/c § 2º, incisos I e II, pelo descumprimento de obrigação acessória, na forma da Lei nº 6.763/75, como segue:

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.

(...)

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:

(...)

V - por emitir ou utilizar documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar - 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

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

Ressalta-se que, conforme explica a Fiscalização, nas operações envolvendo alguns destinatários, “*não houve a exigência do ICMS pois o regime de DÉBITO e CRÉDITO do real destinatário permitiu a manutenção do diferimento nas operações auditadas*”, sendo exigido, para estes casos, apenas a referida penalidade isolada.

Conforme mencionado, a Assessoria do CCMG determinou a realização da diligência de págs. 1780/1781, para que fosse concedida vista dos autos ao Sujeito Passivo à planilha em formato Excel acostada ao Anexo III do Auto de Infração.

Na oportunidade, a Fiscalização manifesta-se às págs. 1785/1786 e reformula o lançamento (págs. 1783/1784), para a exclusão parcial da Multa Isolada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigida “para aplicar apenas o limitador disposto no inciso I, § 2º art. 55 da Lei 6.763/75”.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às págs. 1789/1800, reiterando os termos da impugnação inicial e solicitando a reclassificação da Multa Isolada exigida para aquela prevista no art. 55, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por se tratar de operações sujeitas ao diferimento do imposto.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às págs. 1804/1807 e reformula novamente o lançamento para restabelecer o valor originalmente exigido referente à Multa Isolada e ainda, para proceder a “pequena correção feita em benefício do Sujeito Passivo, relacionado à não consideração nos cálculos dos limitadores da multa isolada, dos valores de frete-CIF das operações com diferimento (2ª coluna da totalização do Anexo III) por ocasião da lavratura do AP”.

A Fiscalização esclarece como se deu a apuração de tal penalidade exigida, nos seguintes termos:

No caso dos autos, pode ser observado claramente no Anexo I do Auto de Infração, que houve operações com diferimento indevido a um grupo de destinatários diversos enquadrados no regime de recolhimento simplificado SIMPLES NACIONAL, a ampla maioria, e algumas operações a um grupo de destinatários diversos enquadrados no regime de recolhimento DÉBITO e CRÉDITO. São eles: VILELA MARQUES E REIS COMERC – IE 0014905250021, CASA AGROITABIRANA LTDA- IE 0022858010056 e CASA AGROPECUARIA COMERCIO E – IE 2099997990093.

Nas operações envolvendo o primeiro grupo, exigiu-se o ICMS devido, pois o diferimento passou a ser indevido.

Nas operações envolvendo o referido destinatário, não houve a exigência do ICMS pois o regime de DÉBITO e CRÉDITO do real destinatário permitiu a manutenção do diferimento nas operações auditadas.

Ainda, dentre as operações do Sujeito Passivo irregularmente entregues a destinatários diversos há produtos ao abrigo do diferimento – Código de Situação Tributária - CST 051, mas há também produtos com outro tipo de tributação, principalmente com isenção do ICMS.

Como a multa isolada prevista no inciso V tem como base o valor da operação indicado no documento fiscal, esta penalidade foi exigida sobre os produtos com diferimento, mas também sobre os produtos de CST diversa.

(...)

Assim, sobre o valor inicial da multa isolada prevista no inciso V do artigo 55 da referida Lei de 50% do valor da operação indicado no documento fiscal, se aplicou tanto o limitador do inciso I quanto o limitador do inciso II, ambos do parágrafo 2º acima destacado.

Em valores, a multa isolada que seria R\$ 6.161.709,97 (50% de R\$ 12.323.419,93), com a aplicação dos dois limitadores passou a ser exigida no montante de R\$ 4.090.884,17, conforme a seguir detalhado:

Limitador do inciso I → multa isolada sobre ICMS exigido:  
(1.850.854,65 x 2) = R\$ 3.701.709,30

Limitador do inciso II → Total geral das Operações

(Anexo I = 12.323.419,93)

Operações ao abrigo indevido do diferimento

(1ª + 2ª colunas do Anexo III = R\$ 8.431.671,18)

Demais operações entregues a destinatários

diversos (12.323.419,93 - 8.431.671,18 = 3.891.748,75)

multa isolada 10% s/demais operações = R\$ 389.174,87

Multa isolada pós aplicação limitadores (3.701.709,30 + 389.174,87) = R\$ 4.090.884,17

Reprisando, no cálculo foi apurada a diferença entre o total das operações entregues a destinatários diversos (Anexo I) e o total das operações ao abrigo indevido do diferimento (1ª e 2ª colunas do Anexo III - produto + frete CIF), aplicando sobre esta diferença o limitador de 10% do § 2º, II, somando a este resultado o limitador do § 2º, I calculado com base no ICMS exigido.

Reaberta vista, novamente a Impugnante comparece às págs. 1810/1814, reiterando os termos anteriormente apresentados e alegando, em síntese, que a nova reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização “*contraria frontalmente o princípio da segurança jurídica e ofende a vedação à mudança de critério jurídico prevista no art. 146 do CTN*”.

Veja-se o dispositivo citado:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De fato, em função do disposto no art. 146 do CTN, o lançamento não pode ser alterado, relativamente a um mesmo sujeito passivo, quando há mudança de critério jurídico, adotados quanto a fato gerador.

Contudo, no presente caso, não se verifica mencionada hipótese.

Conforme argumenta a Fiscalização, a limitação imposta à autoridade administrativa quanto à modificação do lançamento se circunscreve ao fato gerador e não à penalidade.

No caso dos autos, o erro que levou à exclusão indevida de parte do crédito tributário foi em relação à penalidade, mais especificamente, à aplicação dos limitadores desta.

E, ainda, a questionada alteração do crédito tributário que restabeleceu a Multa Isolada originalmente exigida foi em virtude de erro e não de mudança de critério jurídico, ou seja, de alteração do posicionamento reiterado do Fisco na interpretação de dispositivo legal ou regulamentar em relação ao fato gerador. Portanto, não se afigurou afronta ao princípio da segurança jurídica, conforme alegado.

Não parece ser a melhor técnica aquela que busca agrupar o erro (inexata verificação do fato ou direito), ainda que admitindo-se apenas o erro de direito, e a mudança de critério jurídico (alteração de critérios de interpretação) como institutos idênticos.

Nesse sentido, importante transcrever os ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.

Separando-se a mudança de critério jurídico dos erros de fato e de direito, o que se verifica no caso concreto é a observância da lei no que tange aos fatos objeto do lançamento.

Ainda, em relação aos efeitos do erro em sentido amplo (de direito ou de fato) sobre o lançamento, Hugo de Brito Machado menciona que “*divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, (...). A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro na sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto*”. (Hugo de Brito MACHADO, Curso de Direito Tributário, p. 124).

Assim, não se vislumbra a alegada mudança do critério jurídico ou afronta ao princípio da segurança jurídica no procedimento adotado pela Fiscalização, sendo que o que a correção efetuada prestigia é a observância da estrita legalidade.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão, ainda, à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso V, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso V da mencionada lei.

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 24/05/16. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1801/1803, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Campos e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 10 de março de 2022.**

**Alexandra Codo Ferreira de Azevedo**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**