

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.609/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002168528-36  
Impugnação: 40.010153368-75, 40.010153316-61 (Coob.), 40.010153255-63 (Coob.), 40.010153254-91 (Coob.)  
Impugnante: P S Baía Representação Comercial  
IE: 002333355.00-40  
Anderson da Silva Verli (Coob.)  
CPF: 077.781.166-93  
Cristina Maria de Souza (Coob.)  
CPF: 064.071.946-52  
Marcelo Moreira de Salles (Coob.)  
CPF: 508.858.046-00  
Coobrigado: Paulo Sérgio Baía  
CPF: 032.141.816-61  
Proc. S. Passivo: Wagner Alves Caldeira, Natália Pereira Cler  
Origem: DF/Manhuaçu

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Restou comprovado que os atos e omissões dos Coobrigados concorreram para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pela Contribuinte. Legítima, portanto, a sua manutenção no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 124, inciso I e art. 137, inciso I ambos do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75. A Fiscalização reformula o lançamento.**

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL – CAFÉ EM GRÃOS. Constatada a falta de recolhimento antecipado do ICMS em operações interestaduais com café em grãos cru, contrariando o disposto no art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02, que exige o recolhimento a cada operação, no momento da saída da mercadoria. Infração caracterizada. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento antecipado do ICMS, no período de janeiro de 01/10/17 a 30/06/18, referente às saídas, em operação interestadual de café em grão cru (Regime Especial de Tributação), contrariando o disposto no art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02, conforme descrito em 31 (trinta e uma) notas fiscais eletrônicas (NF-es) de venda emitidas pela empresa, anexadas às fls. 149/179.

Pertinente esclarecer que a Autuada, como mencionado no Anexo 1 do PTA (fls. 250/298), teve sua inscrição cadastral suspensa, em 16/03/21, em virtude de “*inscrição estadual utilizada com dolo ou fraude*”, constatado pelo Fisco, uma vez que a Contribuinte era um dos alvos da “*Operação Expresso*”, originada no estado do Paraná em conjunto com os estados: Minas Gerais, São Paulo e Espírito Santo, deflagrada para combater fraudes tributárias no setor de café, tendo em vista a circulação de notas fiscais eletrônicas (NF-es) falsas e ideologicamente falsas, utilizadas para distribuir indevidamente crédito de ICMS, oriundas de empresas “noteiras” que não existiam de fato.

O procedimento fiscal foi iniciado com a solicitação, via Termo de Intimação (TI) nº 146/20 (fls. 07), para comprovação do recolhimento antecipado do ICMS devido nas operações interestaduais de comercialização de café em grão cru, de acordo com o art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02.

Regularmente intimada, a Contribuinte não se manifestou. A Fiscalização emitiu o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000038718.16 (fls. 12), para a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, referente ao período de 01/07/16 a 30/06/19.

Apurada a falta de recolhimento do ICMS/Antecipação lavrou-se o Auto de Infração em exame.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Registra-se ademais que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados:

- Paulo Sérgio Baía: empresário individual, titular da empresa autuada, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil (CC/02) e o art. 789 do Código de Processo Civil - CPC e responsável pela administração da Autuada nos termos do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, art. 135, inciso III (responsabilidade de terceiros) e art. 137, inciso I, pelas infrações praticadas, conceituadas por lei como crimes contra a ordem tributária, ambos do Código Tributário Nacional – CTN;

- Anderson da Silva Verli: proprietário e responsável de fato pela empresa prestadora de serviços de contabilidade (Escrita Serviços Contábeis) durante todo o período autuado art. 124, inciso I c/c art. 137, inciso I ambos do CTN e art. 21, inciso XII c/c § 3º da Lei Estadual nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Cristina Maria de Souza: cadastrada como responsável técnica pela escrituração fiscal e contábil da Autuada durante todo o período autuado, nos termos do art. 124, inciso I c/c art. 137, inciso I, ambos do CTN e art. 21, inciso XII c/c § 3º da Lei Estadual nº 6.763/75, e;

- Marcelo Moreira de Salles: responsável técnico pela escrituração contábil da P S BAÍA durante todo o período autuado, conforme contratos de prestação de serviços assinados e demais documentos, nos termos do art. 124, inciso I c/c art. 137, inciso I, ambos do CTN e art. 21, inciso XII c/c § 3º da Lei Estadual nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos:

Auto de Infração (fls. 02/05), **DOC. 1** – Termo de Intimação nº 146/20 (fls.07/08); **DOC.2** – Consulta Habilitação DT-e (10); **DOC.3** – Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000038718-16 (fls. 12/13); **DOC.4** – Confirmação envio/leitura do AIAF (fls. 15); **DOC.5** – Aviso de Recebimento (AR) do AIAF (fls. 17); **DOC.6** – Publicação do AIAF (fls. 19/20); **DOC.7**- Alterações Contratuais – P S Baía (fls. 22/31); **DOC.8** – Histórico Situação Cadastral – P S Baía (fls. 33); **DOC. 9** – Histórico Regime de Recolhimento -P S Baía (fls. 35); **DOC. 10** – Histórico de Contabilistas - P S Baía (fls. 37); **DOC.12** - Contrato de Serviços Contábeis - P S Baía (fls. 43/49), **DOC. 26** – DANFES. Das NF-es autuadas (fls. 149/179); **DOC. 27** – livro Registro de Saídas (LRS) – outubro/17 a junho/18 – P S Baía (fls. 181/204); **DOC. 28** – livro Registro Apuração de ICMS (LRAICMS), outubro/17 a junho/18 – P S Baía (fls. 206/232); **DOC. 29** – Recolhimentos efetuados pelo Contribuinte, outubro/17 a junho/18 (fls. 234/238), **DOC.30** - DAPI Resumida, P S Baía, outubro/17 a junho/18 (fls. 2401/248); **Anexo 1** – Relatório Fiscal (fls. 254/298); **Anexo 2** -Relação das NF-es autuadas (fls. 300/301); **Anexo 3** – Recolhimentos (fls. 304/314); **Anexo 4** – Exemplos de ICMS antecipado devidamente recolhido no período (fls. 314); **Anexo 5**- ICMS Antecipado devido mensalmente (fls. 316); **Anexo 6** - Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 318).

### Das Impugnações

#### Coobrigados

Inconformados, os Coobrigados: Marcelo Moreira de Sales (fls: 340/390), Cristina Maria de Souza (fls. 391/441) e Anderson da Silva Verli (fls. 442/492) apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações, com os argumentos infra elencados, em síntese:

- arguem a nulidade do Auto de Infração por inconstitucionalidade do § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75, sob o fundamento de que ao atribuir responsabilidade solidária aos contabilistas, amplia o rol das hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no Código Tributário Nacional;

- acrescentam que o § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 contraria o art. 146 inciso III, alínea “b” da Constituição da Constituição da República de 1988 – CR/88 Federal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- transcrevem jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF declarando inconstitucionais artigos de leis do estado do Mato Grosso e Goiás que disciplinam a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa do estabelecido no CTN;

- informam o tempo de exercício da função de contador:

- Marcelo Moreira de Sales (desde 1996),

- Cristina Maria de Souza (desde 2016) e;

- Anderson da Silva Verli, esclarece que trabalha no ramo de contabilidade, à mais de 20 (vinte) anos), tendo atuado nas diversas áreas da contabilidade, sendo graduado como Bacharel em Ciências Contábeis e que se apresentou não como responsável técnico e sim como procurador dos contadores cadastrados, tendo em vistas seus vastos conhecimentos na área contábil;

- aduzem que sempre exerceram a função de contabilista com diligência e boa-fé, sem nunca ter se envolvido em qualquer procedimento interno de órgão público;

- destacam que todas as informações vinham do cliente com 30 (trinta) a 60 (sessenta) dias após a emissão dos documentos, impossibilitando às vezes qualquer análise prévia;

- entendem que o pagamento antecipado do ICMS é inconstitucional na medida em que a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito;

- apontam que a substituição tributária progressiva do ICMS impõe previsão em lei complementar federal, conforme tese de Repercussão Geral firmada pelo STF;

- transcrevem ementa do Acórdão do Recurso Extraordinário (RE) nº 598677/ RS;

- suscitam que, em razão da Repercussão Geral do RE retrotranscrito, a previsão contida na alínea “j”, inciso IV do art. 85 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 é inconstitucional, tendo em vista que somente por meio de Lei Federal Complementar tal matéria poderá ser disciplinada e não por meio de decreto estadual;

- apontam que as imputações feitas aos Impugnantes são desprovidas de elementos fáticos, não passando de meras ilações sem comprovação da má-fé;

- salientam que os Impugnantes (Marcelo Salles, Cristina Maria e Anderson Verli) uniram esforços em comum para prospecção de clientes e prestação de serviços contábeis;

- asseveram que jamais efetuaram qualquer escrituração contábil de forma irregular e sempre agiram dentro dos preceitos éticos e profissionais impostos pela legislação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- registram que as notas fiscais e os DAEs (documento de arrecadação estadual) eram emitidos pela própria empresa autuada e remetidos ao escritório para sua escrituração;

- reiteram que os documentos probatórios anexados nas impugnações deixam claro que não houve má-fé na elaboração da escrituração contábil;

- ressaltam que o fato de empresa emitir os DAEs no valor mínimo de R\$ 10,00 (dez reais) se deu em virtude do crédito tributário que tinha, oriundo da entrada de notas fiscais advindas de outros estados da Federação e que, ao seu ver, poderiam ser utilizadas;

- sustentam que a menção de utilização indevida de sucessivos saldos credores obtidos com a escrituração de notas fiscais eletrônicas (NF-es) de entradas, ideologicamente falsas, para compensar com ICMS devido nas saídas, está desamparada de quaisquer elementos fáticos e jurídicos, uma vez que tais notas eram consultadas pelo sistema XML, estando aptas a terem seus créditos utilizados;

- observam que tais notas fiscais de entrada foram utilizadas para compensação de crédito no período de 01/10/17 a 30/06/18, mas somente foram constatadas suas “inexatidões” no ano de 2021 e não tem como o contador ser responsabilizado pela utilização, já que traziam todos os aspectos de veracidade;

- sustentam que não têm responsabilidade por uma escrituração errônea, tendo procedido dentro da legalidade eis que tinham créditos de ICMS a serem aproveitados e as notas fiscais de entrada constavam no sistema e, portanto, eram aptas a serem aproveitadas.

Registra-se, por oportuno, que o Coobrigado, Paulo Sérgio Baía, empresário individual, titular da empresa autuada, não apresentou impugnação ao Auto de Infração em exame.

### **Autuada**

Igualmente inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 501/505, acompanhada dos documentos de fls. 506/511, com os argumentos a seguir reproduzidos, em síntese:

- informa que é “sujeito passivo” do ICMS no regime de substituição tributária, na forma do art. 45 do CTN, ou seja, a lei determina que ela seja responsável pelo pagamento do tributo desde a ocorrência do fato gerador no lugar do contribuinte;

- acrescenta que lhe é assegurado o sistema de “débito x crédito” que possibilita a compensação do ICMS, ou seja, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas entradas das mercadorias;

- aduz que esse sistema adotado pela contabilidade funciona pelo raciocínio de débito e crédito e permite que seja feita a compensação do imposto legalmente, já que os valores contabilizados como a recuperar serão abatidos dos valores a recolher;

- esclarece que os DAEs foram gerados no valor de R\$ 10,00 (dez reais) por conta desse direito de compensação, conforme previsto no art. 194 do RICMS/02;

- entende que não há que se falar em inidoneidade e exigência de recolhimento antecipado do ICMS, uma vez que foi abatido no crédito existente;

- requer a revisão do lançamento fiscal e que eventuais valores remanescentes sejam objeto de novo lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.

### **Da 1ª Reformulação do Lançamento**

A Fiscalização, nos termos do art. arts. 145, incisos I e III e 149, inciso I, ambos do CTN, emite o Termo de Reformulação do lançamento de fls. 516, para promover, de ofício, a inclusão de nova fundamentação legal com relação à responsabilidade dos Coobrigados, conforme capitulação infra reproduzida.

- Titular da empresa atuada: art. 135, inciso III, art. 137, inciso I e art. 124, inciso II, todos do CTN e art. 21, inciso XII c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

- Responsáveis pela escrituração: art. 137, inciso I e art. 124, inciso I ambos do CTN e art. 21, inciso XII c/c § 3º da Lei Estadual nº 6.763/75.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 517/597, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

Regularmente intimados, conforme cópia do Diário Oficial de Minas Gerais (DOMG) de fls. 609/610, os Impugnantes não se manifestam.

### **Da Instrução Processual**

A Divisão de Triagem e Expedição (DITEX) do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, remete os autos à origem para intimação dos Coobrigados, por via postal, conforme descrito no item 2.6.1, tópico 5, do Manual de Orientação do Crédito Tributário, em virtude da devolução da intimação de fls. 600/601 (fls. 618).

### **Do Aditamento às Impugnações**

Aberta a vista os Impugnantes apresentam aditamento às impugnações: Cristina Maria de Souza às fls. 639/650, Marcelo Moreira de Sales às fls. 651/662 e Anderson da Silva Verli às fls. 663/674. Ratificam os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

### **Da 2ª Reformulação do Lançamento**

A Fiscalização emite o Termo de Reformulação do Lançamento de fls. 676/682, para excluir a capitulação do § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 do presente Auto de Infração. Por oportuno, traz-se à colação, o entendimento do Fisco acerca da reformulação do lançamento, conforme excertos infratranscritos:

“... essa fundamentação legal é desnecessária no caso em tela, na medida em que os coobrigados Anderson da Silva Verli, Cristina Maria de Souza e Marcelo Moreira de Salles são terceiros que agiram com dolo, fraude ou simulação em benefício da Autuada por meio de atos e omissões que concorreram para o não

recolhimento do ICMS e acréscimos legais pela autuada, nos termos do art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75”.

### **Do Aditamento às Impugnações**

Aberta a vista os Impugnantes apresentam aditamento às impugnações: Anderson da Silva Verli às fls. 691/698; Cristina Maria de Souza às fls. 699/706, Marcelo Moreira de Sales às fls. 707/714. Reiteram os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 716/770, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos das reformulações efetuadas.

Em sessão realizada em 08/02/24, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 15/02/24, conforme fls. 775.

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

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

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Os Impugnantes (Coobrigados) arguem que o § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 é inconstitucional por violação da reserva de lei complementar prevista no art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88, ao ampliar o rol dos arts. 134 e 135, ambos do CTN, e ao dispor diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadas da responsabilidade pessoal do terceiro.

Para corroborar seu entendimento transcrevem decisão do STF na ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) nº 4845/MT, julgada em 13/02/20.

Entretanto tal argumento é desprovido de razão.

Verifica-se que após análise dos aditamentos às impugnações dos Coobrigados, o Fisco promoveu a 2ª Reformulação do Crédito Tributário de fls. 676/682, para excluir o § 3º do art. 21 da Lei Estadual nº 6.763/75 da capitulação do presente Auto de infração, haja vista que tal fundamentação legal é desnecessária, conforme apontado pelo Fisco.

Esclareça-se, por oportuno, que os Coobrigados, Anderson da Silva Verli, Cristina Maria de Souza e Marcelo Moreira de Sales, são terceiros que agiram com dolo, fraude ou simulação em benefício da Autuada, por meio de atos e omissões que concorreram para o não recolhimento do ICMS, nos termos do art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, inciso XII, da Lei Estadual nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, como infringiram a legislação tributária por meio de condutas ilícitas, a fundamentação legal que se adequa ao caso em concreto para atribuir a eles a responsabilidade tributária independe totalmente da aplicação do disposto no art. 21, § 3º, da Lei Estadual nº 6.763/75.

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

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.

Não é o fato de a Autuada discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Ademais, 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, as prefacias arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, sobretudo a ilegalidade da exigência do ICMS/ antecipação, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento antecipado do ICMS, no período de janeiro de 01/10/17 a 30/06/18, referente às saídas, em operação interestadual de café em grão cru (Regime Especial de Tributação), contrariando o disposto no art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02, conforme descrito em 31 (trinta e uma) notas fiscais eletrônicas (NF-es) de venda emitidas pela empresa, anexadas às fls. 149/179.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Registra-se ademais que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados:

- Paulo Sérgio Baía: empresário individual, titular da empresa autuada: art. 966 e 967 do CC/02, art. 789 do CPC/15, art. 135, inciso III, art. 137, inciso I e art. 124, inciso II todos do CTN c/c art. 21, inciso XII c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

- Anderson da Silva Verli, Cristina Maria de Souza e Marcelo Moreira de Salles: responsáveis pela escrituração: art. 124, inciso I, art. 137, inciso I e art. 149, inciso VII, todos do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se, de início, que os Impugnantes (Autuada e Coobrigados) alegam que o pagamento antecipado do ICMS é inconstitucional na medida em que “*a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito*”. Para corroborar seu entendimento trazem à colação excertos do acórdão referente ao RE nº 598.677/RS.

Todavia tal entendimento é desprovido de razão.

A alegação de inconstitucionalidade da antecipação tributária do pagamento do ICMS nas saídas de café em grão cru nas operações interestaduais é infundada e meramente protelatória, uma vez que restou demonstrado que o Acórdão do RE 598.677/RS, apresentado pelos Impugnantes, faz prova a favor do lançamento efetuado pelo Fisco no presente PTA.

Pertinente esclarecer, que a substituição tributária progressiva do ICMS impõe previsão em lei complementar federal, conforme tese de Repercussão Geral firmada pelo STF.

O caso em concreto trata do ICMS devido pela operação própria do contribuinte, ou seja, antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador e, portanto, necessita de lei em sentido estrito (lei ordinária estadual).

Reitera-se, por oportuno, que os Impugnantes apresentam a tese de Repercussão Geral firmada pelo STF no Recurso Extraordinário (RE) 598.677/RS que, na verdade, tão somente ratifica a legalidade do trabalho fiscal, conforme ementa infratranscrita:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 598.677**

PROCEDÊNCIA: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI

EMENTA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ARTIGO 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALCANCE. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO. REGULAMENTAÇÃO POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. NÃO SUJEIÇÃO. HIGIDEZ DA DISCIPLINA POR LEI ORDINÁRIA.

1. A EXIGÊNCIA DA RESERVA LEGAL NÃO SE APLICA À FIXAÇÃO, PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE PRAZO PARA O RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS APÓS A VERIFICAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR, CAMINHO TRADICIONAL PARA O ADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO SURGIDA. ISSO PORQUE O TEMPO PARA O PAGAMENTO DA EXAÇÃO NÃO INTEGRA A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

2. ANTES DA OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM REGULAMENTAÇÃO DE PRAZO DE PAGAMENTO, UMA VEZ QUE INEXISTE DEVER DE PAGAR.

3. NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO, O QUE SE ANTECIPA É O CRITÉRIO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, SENDO INCONSTITUCIONAIS A REGULAÇÃO DA MATÉRIA POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO E A DELEGAÇÃO GENÉRICA CONTIDA EM LEI, JÁ QUE O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR É UM DOS ASPECTOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA SUBMETIDO A RESERVA LEGAL.

4. COM A EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 3/93, A POSSIBILIDADE DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, COM OU SEM SUBSTITUIÇÃO, DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO COM BASE EM FATO GERADOR PRESUMIDO DEIXA DE TER CARÁTER LEGAL E É INCORPORADA AO TEXTO CONSTITUCIONAL NO ART. 150, § 7º.

5. RELATIVAMENTE À ANTECIPAÇÃO SEM SUBSTITUIÇÃO, O TEXTO CONSTITUCIONAL EXIGE SOMENTE QUE A ANTECIPAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL SE FAÇA EX LEGE E QUE O MOMENTO ELEITO PELO LEGISLADOR ESTEJA DE ALGUM MODO VINCULADO AO NÚCLEO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA.

6. SOMENTE NAS HIPÓTESES DE ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICMS COM SUBSTITUIÇÃO SE EXIGE, POR FORÇA DO ART. 155, § 2º, XII, B, DA CONSTITUIÇÃO, PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR.

(...)

DECISÃO: EM CONTINUIDADE DE JULGAMENTO, O TRIBUNAL, POR UNANIMIDADE, FIXOU A SEGUINTE TESE DE REPERCUSSÃO GERAL (TEMA 456): “A ANTECIPAÇÃO, SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DO PAGAMENTO DO ICMS PARA MOMENTO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NECESSITA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS RECLAMA PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR FEDERAL”, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. OS MINISTROS ALEXANDRE DE MORAES, CÁRMEN LÚCIA E GILMAR MENDES ACOMPANHARAM O RELATOR COM RESSALVAS. IMPEDIDO O MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE). PLENÁRIO, SESSÃO VIRTUAL DE 19.3.2021 A 26.3.2021. (GRIFOU-SE)

A tese discutida no Tema nº 456 é de que a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS impõe previsão em lei complementar federal.

O Recurso Extraordinário (RE) 598.677/RS discute, à luz dos arts. 150, § 7º, e 155, § 2º, incisos VII e VIII ambos da CF/88, ofensa ao princípio da reserva legal quando da cobrança antecipada de ICMS, por meio de decreto, relativamente à diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse diapasão, a alegação de inconstitucionalidade da antecipação do ICMS, com base no Recurso Extraordinário (RE) 598.677/RS e no Tema nº 456, trazida pelos Impugnantes é totalmente infundada, pois não se aplica ao caso em apreço, principalmente considerando que a antecipação tributária do ICMS exigida pelo estado de Minas Gerais foi estabelecida por força de lei ordinária estadual.

Diante disso, tal exigência obedece aos requisitos impostos pela Constituição da República de 1988.

Cabe ressaltar que a denominação “pagamento antecipado do imposto” na legislação tributária de Minas Gerais é utilizada para diferenciação em relação ao “pagamento no prazo normal”.

A legislação mineira é clara ao informar ao contribuinte que no caso do comércio atacadista em geral não especificado no RICMS/02, inclusive o comércio atacadista de café em grão, atualmente o prazo normal para o pagamento do ICMS é o dia 8 (oito) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

O pagamento antecipado do ICMS em Minas Gerais em relação ao pagamento no prazo normal, foi instituído por lei ordinária estadual, conforme disposto no art. 6º, inciso VI c/c § 5º, alínea “e”, da Lei nº 6.763/75, disciplinado, nesse caso concreto, pelo art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02 e pelo art. 115, inciso V c/c § 3º da Parte 1 do Anexo IX do citado regulamento, que dispõe que o recolhimento do imposto deverá ser efetuado por DAE para cada NF-e de saída que marca a ocorrência do fato gerador do ICMS, ou seja, o recolhimento do ICMS deverá ocorrer logo após a emissão da nota fiscal.

Veja-se a legislação de regência da matéria:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

§ 5º - O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de:

(...)

e) regime especial de tributação a ser estabelecido pelo Estado, na forma que dispuser o regulamento.

(...)

Art. 34. O imposto será recolhido nos prazos fixados no Regulamento, ficando o Poder Executivo autorizado a alterá-lo quando julgar conveniente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bem como a conceder desconto pela antecipação do recolhimento, nas condições que estabelecer, sem prejuízo do disposto no artigo 56 desta Lei.

### RICMS/02

Art. 85. O recolhimento do imposto será efetuado:

I - relativamente às próprias operações ou prestações do contribuinte:

(...)

n) até o dia 8 (oito) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, quando se tratar de:

n.1) comércio atacadista não especificado na alínea "b" deste inciso;

(...)

IV - no momento da saída da mercadoria, quando se tratar de:

j) saída, em operação interestadual, de café em grão cru ou em coco, quando destinada a contribuintes localizados nos Estados da Bahia, do Espírito Santo, do Paraná, do Rio de Janeiro e de Sergipe, ressalvada a hipótese prevista no § 16;

***Efeitos de 1º/11/2016 a 08/03/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 47.060, de 14/10/2016:***

*"j) saída, em operação interestadual, de café em grão cru ou em coco, quando destinada a contribuintes localizados nos Estados da Bahia, do Espírito Santo, do Rio de Janeiro e de São Paulo, ressalvada a hipótese prevista no § 16 deste artigo;" (Grifou-se)*

### ANEXO IX do RICMS/02

#### DOS REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO

##### CAPÍTULO XI - Das Operações Relativas a Café Cru

Art. 115. O pagamento do imposto incidente sobre as operações com café cru será feito:

(...)

V - pelo remetente ou alienante da mercadoria, na saída em operação interestadual destinada a contribuintes dos Estados da Bahia, do Espírito Santo, do Paraná, do Rio de Janeiro e de Sergipe na hipótese prevista na alínea "j" do inciso IV do caput do art. 85 deste regulamento;

***Efeitos de 1º/11/2016 a 08/03/2018 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 47.060, de 14/10/2016:***

*"V - pelo remetente ou alienante da mercadoria, na saída em operação interestadual destinada a contribuintes dos Estados da Bahia, do Espírito*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Santo, do Rio de Janeiro e de São Paulo na hipótese prevista na alínea "j" do inciso IV do caput do art. 85 deste Regulamento;"*

VI - pelo remetente ou alienante da mercadoria, nas demais operações, no prazo normal previsto para o pagamento do ICMS relativo às suas operações.

(...)

§ 3º Relativamente ao disposto no inciso V do caput:

I - o imposto destacado na Nota Fiscal Eletrônica - NFe, emitida obrigatoriamente, será recolhido mediante documento de arrecadação estadual distinto, emitido eletronicamente, antes de iniciada a saída da mercadoria;

II - o recolhimento a que se refere o inciso I deverá ser efetuado para cada NFe, não sendo considerados quaisquer créditos eventualmente existentes;

III - a operação interestadual deverá ser acompanhada:

a) da NFe, onde deverá constar informações sobre o documento de arrecadação vinculado à operação;

b) do documento de arrecadação vinculado à operação, devidamente quitado, onde deverá constar o número da NFe a ele referente.

Logo, no caso em apreço, não ocorreu o pagamento antecipado do ICMS antes da ocorrência do fato gerador.

No caso da antecipação tributária do ICMS sem substituição em Minas Gerais, o pagamento é exigido a cada operação, logo após a emissão da NF-e de saída da mercadoria. Inclusive, deverá constar no DAE o número da NF-e de saída das mercadorias vinculada à operação.

Observa-se que o DAE deverá ser quitado após a emissão da NF-e, de modo que possa acompanhar as mercadorias em trânsito pelo território nacional, juntamente com a nota fiscal.

Insta destacar que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu reiteradamente pela legalidade do recolhimento antecipado do ICMS sem substituição tributária nos casos em que há lei estadual instituindo essa cobrança.

Transcreve-se a seguir excertos de decisão prolatada em embargos de declaração (Edcl) em recurso de mandado de segurança, que demonstra que tal situação encontra-se pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

### STJ

EDCL NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 15.897 – CE (2003/0020163-5)

RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN

EMBARGANTE: ESTADO DO CEARÁ

DJE: 18/12/2009

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI ESTADUAL. VALIDADE.

1. HIPÓTESE EM QUE A SEGUNDA TURMA RECONHECEU A POSSIBILIDADE DE COBRANÇA ANTECIPADA DO ICMS NO MOMENTO DA ENTRADA DA MERCADORIA NO TERRITÓRIO ESTADUAL. ENTRETANTO, AFASTOU A PRETENSÃO FISCAL, POR INEXISTIR LEI LOCAL AUTORIZATIVA.

2. O ESTADO APONTA O DISPOSTO NO ART. 2º, V, "A", DA LEI ESTADUAL 12.670/1996, QUE, EFETIVAMENTE, PREVÊ A SISTEMÁTICA DE ANTECIPAÇÃO DO ICMS SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É PACÍFICA A JURISPRUDÊNCIA DO STJ PELA VALIDADE DA COBRANÇA, *IN CASU*.

3. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ORDINÁRIO.

Portanto, a jurisprudência apresentada pelos Impugnantes em nada lhes socorre. Ao contrário, tão somente confirma a legalidade e constitucionalidade da antecipação do pagamento do ICMS devido nas operações interestaduais de saída de café em grão cru.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração, apurou-se que o ICMS destacado nas NF-es de saída foi indevidamente levado a débito na conta corrente fiscal (LRAICMS e DAPI) da Autuada para compensação com o saldo credor do imposto, de modo que esses débitos fossem anulados pelos créditos existentes, procedimento contrário ao que estabelece a legislação estadual.

As vendas interestaduais de café em grão cru foram feitas para as empresas: Melitta do Brasil Indústria e Comércio Limitada de Avaré/SP (CNPJ nº 62.000.278/0011-98) e Companhia Cacique de Café Solúvel de Londrina/PR (CNPJ nº 78.588.415/0001-15).

A Autuada (P S Baía Representação Comercial) realizou recolhimentos antecipados parciais do ICMS no valor de apenas R\$ 10,00 (dez reais) que totalizaram R\$ 610,00 (seiscentos e dez reais), mas o valor do ICMS antecipação destacado nas NF-es foi de R\$ 842.845,02 (oitocentos e quarenta e dois mil, oitocentos e quarenta e cinco reais e dois centavos).

Logo, não foi realizado o recolhimento referente à diferença entre o ICMS destacado e o ICMS recolhido, conforme consignado no Anexo 5 do Auto de Infração (fls. 316).

A legislação do ICMS que prescreve o recolhimento integral antecipado do imposto para o caso em tela é antiga, clara e amplamente conhecida por todas as pessoas que trabalham no ramo do comércio atacadista de café em grão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, a Impugnante (P S Baía Representação Comercial) alegou que a emissão de DAEs no valor de R\$ 10,00 (dez reais) teria sido realizado apenas para o acompanhamento do trânsito das mercadorias até o destino (circulação física das mercadorias), já que a empresa teria direito ao abatimento do ICMS devido pelo sistema normal de apuração do imposto via crédito pelas entradas e débito pelas saídas.

Informou, ainda, que suas alegações estariam embasadas no art. 194 do RICMS/02 e que tudo estaria amparado pela lei e avalizado pelos contadores.

Contudo, o art. 194 do RICMS/02 não trata da questão do aproveitamento do crédito do ICMS nas operações interestaduais de saída de café em grão cru, mas sim dos procedimentos tecnicamente idôneos utilizados pela Fiscalização para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, examine:

### RICMS/02

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

III - levantamento quantitativo-financeiro;

IV - levantamento quantitativo de mercadorias e valores (quantivalor);

V - conclusão fiscal;

VI - aplicação de índices técnicos de produtividade no processo de industrialização ou relacionados com a prestação de serviço;

VII - exame dos elementos de declaração ou de contrato firmado pelo sujeito passivo, nos quais conste a existência de mercadoria ou serviço suscetíveis de se constituírem em objeto de operação ou prestação tributáveis.

VIII - auditoria fiscal de processo produtivo industrial.

IX - análise da pertinência do itinerário, distância e tempo extraídos da leitura de registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo (tacógrafo), com a operação ou prestação de serviço constante do respectivo documento fiscal;

Os demais Impugnantes: Marcelo Salles, Cristina Maria e Anderson Verli asseveram que as imputações fiscais são desprovidas de elementos fáticos, não passando de meras ilações sem comprovação da má-fé.

Sustentam que jamais efetuaram qualquer escrituração contábil de forma irregular e sempre agiram dentro dos preceitos éticos e profissionais impostos pela legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, tais alegações são desprovidas de razão e meramente protelatórias, pois conforme amplamente demonstrado nos autos, as operações autuadas encontram-se no campo de incidência do ICMS, exigido nesse caso concreto a título de antecipação pela saída, em operação interestadual, de café em grão cru de Minas Gerais para destinatários nos estados do Paraná e São Paulo.

Ocorreu o fato gerador do ICMS nas operações relativas à circulação de mercadorias, conforme art. 5º, § 1º, Item 1 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º- O imposto incide sobre:

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

Cumprido reiterar que o pagamento antecipado do ICMS no momento da saída do café em grão cru, em operação interestadual, encontra-se previsto no art. 6º, § 5º, alínea “e”, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02 e o art. 115, inciso V, do Anexo IX do RICMS/02, anteriormente transcritos.

A pretensão dos Impugnantes de utilização de créditos do ICMS obtidos na entrada de café em grão para abatimento do ICMS antecipado por meio da sistemática de apuração do imposto por débito e crédito é totalmente contrária à legislação.

A Autuada não possui autorização para o descumprimento da regra de antecipação do ICMS na forma disciplinada pela legislação mineira.

Em razão da importância estratégica do café para a economia do estado de Minas Gerais e da especificidade da cadeia econômica dessa mercadoria, as operações relativas ao café em grão cru estão sujeitas à Regime Especial de Tributação (RET), nos termos dos arts. 111 a 146 todos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

A sistemática de apuração e recolhimento antecipado do imposto nas Operações Relativas a Café Cru, denominada Regime Especial de Tributação (RET), minora os efeitos da chamada “guerra fiscal” e possui fundamentação legal em Minas Gerais consubstanciada no *caput* do art. 225 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 225. O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

Cumprе salientar que na forma estabelecida nos Anexo IX (Dos Regimes Especiais de Tributação) e Anexo XV (Da Substituição Tributária), ambos do RICMS/02, os regimes especiais de tributação disciplinam os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, relativamente ao cumprimento de suas obrigações atinentes ao imposto e não dispensam o contribuinte do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária, conforme arts. 181 e 186, ambos do RICMS/02, examine-se:

### RICMS/02

Art. 181. Os regimes especiais de tributação disciplinam, na forma estabelecida nos Anexos IX e XV, procedimentos a serem adotados pelos contribuintes, relativamente ao cumprimento de suas obrigações atinentes ao imposto.

(...)

Art. 186. Os regimes especiais de tributação de que trata este Título não dispensam o contribuinte do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação tributária.

Ressalta-se ainda que a adoção de procedimento não previsto na legislação deve ser formalizada mediante regime especial para que possa substituir as regras previstas no Regulamento; o que também não ocorreu no presente caso.

E, nesse diapasão, verifica-se que o art. 85, § 7º do RICMS/02 atribui competência ao Secretário de Estado de Fazenda para alterar o prazo de recolhimento do imposto. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 85.0 recolhimento do imposto será efetuado:

(...)

§ 7º O Secretário de Estado da Fazenda poderá autorizar o recolhimento do imposto após os prazos estabelecidos neste artigo. (Grifou-se).

Constata-se, pois, que a Autuada nunca possuiu autorização para apurar o imposto das saídas interestaduais de café em grãos por meio de conta gráfica, mas, sim, tem o dever de recolhê-lo de forma antecipada e integral, a cada operação, conforme previsto na legislação de regência para o período autuado.

Observa-se, ainda, que é inegável que a Autuada e os Coobrigados sabiam da exigência do recolhimento antecipado e integral do ICMS nas operações em análise.

Ademais, também estavam cientes de que não poderiam utilizar saldos credores para abater o recolhimento antecipado em questão. Tanto sabiam que em outras operações similares, que não são objeto do presente PTA, promoveram o devido recolhimento, conforme Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 314).

Essa situação foi demonstrada no Documento 30 (fls. 240/248), especificamente na DAPI Resumida de Março de 2018 de fls. 245 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pertinente destacar, a título de exemplo, que os Coobrigados promoveram o recolhimento antecipado do ICMS via DAE no valor de R\$ 18.008,02 (dezoito mil, oito reais e dois centavos) referente à NF-e nº 473 (fls. 308 – Anexo 3) emitida pela Autuada.

A obrigatoriedade do recolhimento da antecipação do imposto na saída de café em grão cru destinada a Contribuinte do Paraná existe desde 09/03/18 e a Contribuinte de São Paulo desde 01/11/16.

A inscrição estadual da Autuada foi concedida em 28/03/14 e, portanto, os sujeitos passivos sabiam perfeitamente sobre a obrigatoriedade de adoção do Regime Especial de Tributação (RET) nas operações de vendas interestaduais.

A Autuada realizou recolhimentos antecipados de apenas R\$ 10,00 (dez reais) por NF-e (Anexo 3 – fls. 304/312) que totalizaram R\$ 610,00 (seiscentos e dez reais) no período autuado.

Esses recolhimentos foram excluídos pela Fiscalização do valor do ICMS antecipação destacado, de modo que fosse corretamente calculado e exigido o ICMS antecipação devido, conforme Anexo 5, às fls. 316.

Pertinente esclarecer que todos os contribuintes e seus auxiliares precisam obedecer ao disposto no art. 115, § 2º, incisos II e III do Anexo IX, do RICMS/02, que disciplina a apuração mensal do ICMS por NF-e, sendo que os recolhimentos por DAE devem ser totalizados e lançados no quadro “outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS) e, conseqüentemente, no campo “outros Créditos” da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI).

Logo, o direito ao crédito do ICMS ocorrerá, nesse caso em concreto, somente após o recolhimento antecipado do valor integral do imposto, hipótese que encontra amparo na Constituição da República de 1988 (CF/88) e na legislação tributária infraconstitucional, confira-se:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Lei Complementar (LC) nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Lei nº 6.763/75

Art. 28. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou outra unidade da Federação.

Observa-se que a elaboração do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS) e da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) ficou exclusivamente sob a responsabilidade de Anderson da Silva Verli; Marcelo Moreira de Salles e Cristina Maria de Souza.

Dessa forma, não podem alegar o desconhecimento de legislação tão antiga, clara e amplamente conhecida.

Inclusive, como já mencionado, demonstraram que conheciam perfeitamente a legislação, já que realizaram diversos recolhimentos antecipados de ICMS de forma seletiva em operações interestaduais idênticas e, após o pagamento, levaram o ICMS a crédito nos livros fiscais e nas DAPIs.

Cumpram reiterar que os sujeitos passivos emitiram e escrituraram DAEs inexatos para as operações autuadas (Anexo 3 – fls. 304/312) e DAEs corretos para outras operações (Anexo 4- fls. 314).

Dessa forma, restou configurado de forma clara e evidente o dolo ou má-fé de todos os Coobrigados, em especial de terceiros responsáveis pela escrituração.

Diante disso, corretas as exigências da diferença entre o ICMS destacado nas NF-es de saída e o ICMS recolhido a menor antecipadamente via DAE, conforme disposto no art. 6º, § 5º, alínea “e”, da Lei Estadual nº 6.763/75 c/c o art. 85, inciso IV, alínea “j”, do RICMS/02 e o art. 115, inciso V, do Anexo IX do RICMS/02.

Correta, também, a exigência da Multa de Revalidação referente a 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS, nos termos do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, transcrita a seguir, pelo descumprimento da obrigação principal:

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. (Grifou-se)

**Da Sujeição Passiva**

A empresa P S Baía Representação Comercial (Autuada), é sujeito passivo da obrigação principal na condição de contribuinte, conforme art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN e art. 14, *caput* c/c art. 15, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

Art. 15. Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

I - o importador, o arrematante ou adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante;

Cumpra ainda registrar, que foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados:

- Paulo Sérgio Baía, empresário individual, administrador da empresa P S Baía Representação Comercial, durante todo o período autuado e, portanto, é sujeito passivo da obrigação principal na condição de responsável tributário, conforme art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Paulo Sérgio Baía elaborou, emitiu, forneceu e/ou utilizou 31 (trinta e um) documentos fiscais (DAEs) sabidamente inexatos no valor de R\$ 10,00 (dez reais).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também participou, por meio do fornecimento de informações, da elaboração, emissão, fornecimento e/ou utilização de 9 (nove) documentos fiscais (DAPIs) sabidamente inexatos.

Além disso, ele participou da fraude à fiscalização tributária cometida por terceiros (responsáveis pela escrituração), consistente na inserção de elementos inexatos em 9 (nove) livros fiscais (LRAICMS) e 9 (nove) documentos fiscais (DAPI).

O ICMS destacado nas NF-es de saída foi indevidamente levado a débito na conta corrente fiscal (LRAICMS e DAPI) para compensação com o saldo credor existente do imposto.

Portanto, as condutas praticadas por Paulo Sérgio Baía levaram à falta de pagamento antecipado do ICMS devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária.

Tais condutas afrontam o art. 16, inciso VI, da Lei Estadual nº 6.763/75 e encontram-se previstas como crime contra a ordem tributária no art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/90 c/c art. 137, inciso I do CTN.

A inclusão de Paulo Sérgio Baía no polo passivo da obrigação tributária decorre, ainda, da responsabilidade tributária pessoal pelos atos de gestão (administrador ou gerente) praticados por ele com infração à lei, conforme art. 135, inciso III (responsabilidade de terceiros) c/c art. 124, inciso II (solidariedade por expressa designação legal), do Código Tributário Nacional (CTN) e a responsabilidade tributária encontra correspondência na legislação estadual do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 (responsabilidade pessoal do sócio administrador).

Destaca-se, por oportuno, que Paulo Sérgio Baía é um empresário individual e, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

É que o registro do empresário individual não dá origem a uma pessoa jurídica distinta de sua pessoa física, muito embora, para fins tributários, tenha também que providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Como não há personificação jurídica sobressalente, também não há diferenciação patrimonial entre o conjunto de bens destinado para o exercício da empresa e os demais bens particulares.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (TRF/4ª REGIÃO – AGRAVO DE INSTRUMENTO 0013203-60.2012.404.0000 – 2ª TURMA DO TRF – DES. LUIZ**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CARLOS CERVI – JULGADO EM 19.02.2013) (DESTACOU-SE)

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ele constituída. Assim, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelos do CPF, haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

Nessa linha, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração. Veja-se:

### CTN

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

### Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 13.105/15

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Dessa forma correta a inclusão do Coobrigado, Paulo Sérgio Baía, empresário individual, titular da empresa autuada, no polo passivo da obrigação tributária.

- Anderson da Silva Verli, Marcelo Moreira de Salles e Cristina Maria de Souza, terceiros, responsáveis pela escrituração da empresa autuada, utilizaram documentos fiscais (DAEs) e elaboraram livros e documentos fiscais (LRAICMS e DAPIs) de forma contrária à legislação tributária, com o único objetivo de evitar o recolhimento antecipado do ICMS.

Eles utilizaram 31 (trinta e um) documentos fiscais (DAEs) sabidamente inexatos no valor de R\$ 10,00 (dez reais).

Ademais, Anderson da Silva Verli, Marcelo Moreira de Salles e Cristina Maria de Souza elaboram, emitiram, forneceram e utilizaram 9 (nove) documentos fiscais (DAPIs) sabidamente inexatos.

Adicionalmente eles cometeram fraude à fiscalização tributária consistente na inserção de elementos inexatos em 9 (nove) livros fiscais (LRAICMS) e 9 (nove) documentos fiscais (DAPI).

O ICMS destacado nas NF-es de saída foi indevidamente levado a débito na conta corrente fiscal (LRAICMS e DAPI) para compensação com o saldo credor existente do imposto.

Portanto, as condutas praticadas por Anderson da Silva Verli, Marcelo Moreira de Salles e Cristina Maria de Souza levaram à falta de pagamento antecipado do ICMS devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária.

Tais condutas afrontam o art. 16, inciso VI, da Lei Estadual nº 6.763/75 e encontram-se previstas como crime contra a ordem tributária no art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/90 c/c art. 137, inciso I do CTN.

Cumprir destacar que essas condutas praticadas por terceiros, que também se encontram tipificadas no art. 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90, geraram a responsabilidade por infrações (art. 137, inciso I, do CTN) e a solidariedade pelas obrigações tributárias (art. 124, inciso I, do CTN c/c art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75).

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

(...)

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.

Anderson da Silva Verli, Marcelo Moreira de Salles e Cristina Maria de Souza são terceiros, com interesse jurídico comum e responsáveis pela escrituração fiscal e contábil da Autuada (P S Baía Representação Comercial) durante todo o período autuado, que realizaram atos e omissões que concorreram para o não recolhimento do ICMS pela empresa e, portanto, são sujeitos passivos da obrigação principal na condição de responsáveis tributários, conforme art. 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

Oportuno reiterar, que os Coobrigados em questão tinham a obrigação profissional de orientarem corretamente a Autuada sobre a necessidade de recolhimento antecipado e integral via DAE do ICMS destacado nas NF-es de saídas interestaduais de café em grão cru, uma vez que foram contratados para prestação de serviços contábeis.

É dever do profissional de contabilidade alertar, orientar e instruir seus clientes quanto à correta observância das normas e procedimentos contábeis, mesmo que isso signifique o reconhecimento de prática de infração à legislação tributária.

Pertinente, reiterar, que os sujeitos passivos emitiram e escrituraram DAEs inexatos para as operações autuadas conforme Anexo 3 (fls. 304/312) e DAEs corretos para outras operações, Anexo 4 (fls. 314).

O Anexo 4 do Auto de Infração demonstra que em 23 (vinte e três) operações de venda de café em grão cru para destinatários de outras unidades da Federação, de janeiro de 2017 a novembro de 2018, o ICMS foi recolhido antecipadamente e creditado no LRAICMS e na DAPI.

O pagamento integral seletivo de DAEs em função do destinatário é uma prova adicional e contundente de que todos conheciam perfeitamente a legislação e sabiam que eram ilícitas as condutas tributárias de recolhimento do ICMS por DAE em valor inferior ao do imposto destacado nas NF-es e o lançamento integral do ICMS devido nas saídas interestaduais das mercadorias a débito na escrituração fiscal.

Nesses casos os destinatários passaram a ter direito ao aproveitamento dos créditos destacados nas NF-es emitidas pela Autuada, por força da Constituição da República de 1988 e da legislação tributária infraconstitucional.

Pertinente destacar que os Sujeitos Passivos sabiam que, nesse caso, o ICMS devido não poderia ser levado a débito na conta corrente fiscal para apuração mensal do saldo do imposto, uma vez que, conforme art. 115, § 3º, incisos I a III, do Anexo IX do RICMS/02: *o imposto destacado nas NF-es deveria ter sido recolhido mediante DAE distinto, emitido eletronicamente, antes de iniciada a saída da mercadoria; não poderiam ser utilizados quaisquer créditos eventualmente existentes e; o comprovante de pagamento do imposto deveria ter acompanhado a 1ª via da nota fiscal.*

Também conheciam a previsão legal de que os valores do ICMS deveriam ter sido recolhidos via DAE integral nas saídas das mercadorias e os recolhimentos deveriam ter sido totalizados e lançados no quadro “*outros créditos*” do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS) e, conseqüentemente, no campo “*outros créditos*” da DAPI.

Observa-se, no Documento 30 (fls. 240/248), em específico a DAPI Resumida de Março de 2018 (fls. 245), e também no Anexo 4 (fls. 314), que os Impugnantes conheciam perfeitamente a obrigação do recolhimento antecipado do ICMS e sobre o direito ao crédito do imposto pelo lançamento no campo outros créditos da DAPI.

Contudo, mesmo conhecendo perfeitamente as obrigações tributárias impostas pela legislação, os valores do ICMS antecipação, no caso das NF-es autuadas, foram escriturados a débito do imposto no livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS) e na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) para compensação com os créditos existentes, de forma contrária à legislação.

Restou provado nos autos que os Coobrigados (o administrador da Autuada e terceiros responsáveis pela escrituração fiscal e contábil) agiram em conjunto com dolo, fraude ou simulação.

Eles montaram um esquema de sonegação fiscal consistente no recolhimento via DAE de apenas R\$ 10,00 (dez reais) por nota fiscal nas vendas de café em grão cru para empresas sediadas fora de Minas Gerais. O restante do ICMS devido antecipadamente foi anulado por saldos credores sucessivos registrados na escrita fiscal da Autuada.

Verifica-se que os Coobrigados não realizaram o recolhimento do ICMS de forma integral e antecipada nas operações de saída interestadual de café em grão cru, conforme disciplinado pela legislação tributária.

Cabe destacar que as condutas realizadas pelos Coobrigados, além de contrárias à legislação tributária mineira supracitada, também constituem crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90.

Lei nº 8.137/90

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

(...)

Repisa-se, por oportuno, que a Fiscalização reformulou o lançamento às fls. 676/682, para excluir a capitulação do § 3º do art. 21 da Lei nº 6.763/75 do presente Auto de Infração, por concluir que essa *“fundamentação legal é desnecessária no caso em tela, na medida em que os coobrigados Anderson da Silva Verli, Cristina Maria de Souza e Marcelo Moreira de Salles são terceiros que agiram com dolo, fraude ou simulação em benefício da Autuada por meio de atos e omissões que concorreram para o não recolhimento do ICMS e acréscimos legais pela autuada, nos termos do art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75”*.

Diante disso, correta inclusão dos Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária.

Por fim, em relação à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, transcreve-se a seguir excerto do Acórdão nº 23.782/21/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, acerca da matéria:

ACÓRDÃO Nº 23.782/21/1ª.

DESNECESSÁRIO O PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (IMPOSTO E PENALIDADES) NOS TERMOS DO ART. 151, INCISO III, DO CTN, UMA VEZ QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE SERÁ EFETIVAMENTE COBRADO APÓS A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. (GRIFOU-SE).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, observada as reformulações do lançamento efetuadas pela Fiscalização às fls. 516 e 676/682, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do lançamento efetuadas pela Fiscalização às fls. 516 e 676/682. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Aleandro Pinto da Silva Júnior e Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 15 de fevereiro de 2024.**

**Juliana de Mesquita Penha**  
**Relatora**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Presidente / Revisor**

CS/D