

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.488/20/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001202989-78	
Impugnação:	40.010148504-51, 40.010148505-24 (Coob.)	
Impugnante:	Dunax Lubrificantes Ltda. CNPJ: 05.092901/0001-74 Antônio Luiz e Silva Júnior (Coob.) CPF: 512.847.824-68	
Proc. S. Passivo:	Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)	
Origem:	DF/Passos	

---

### **EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO.** O sócio-administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, inciso XII, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - OPERAÇÕES SIMULADAS.** Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária, pela Autuada, na condição de contribuinte substituto tributário, conforme Convênio ICMS nº 110/07, nas remessas de lubrificantes (NCM 2710.1932), listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV (redação vigente até 31/12/15) e Item 7 do Capítulo 6 (a partir de 01/01/16), do mesmo Anexo XV, do RICMS/02, para contribuinte mineiro, mediante a simulação de operações. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "b", todos da Lei nº 6.763/75, observado o limite estabelecido no § 2º do art. 55, redação alterada pelo art. 19 da Lei nº 22.796/17, nos moldes da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - NOTA FISCAL - DESTINATÁRIO DIVERSO.** Constatada a emissão de notas fiscais consignando destinatário diverso daquele a quem as mercadorias efetivamente se destinaram. Infração caracterizada. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar as exigências relativas ao mês de setembro e outubro de 2015 a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicada no documento fiscal.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, nas remessas de lubrificantes (NCM 2710.19.32) para 23.488/20/3<sup>a</sup>

contribuintes mineiros, mediante a simulação de operações envolvendo empresas do mesmo grupo econômico.

A Autuada, estabelecida no estado do Ceará, é substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 110/07, em relação aos produtos listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV (redação vigente até 31/12/15) e item 7 do Capítulo 6 (a partir de 01/01/16), do mesmo Anexo XV, do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V, da Lei nº 6.763/75, em razão da emissão de documento fiscal constando, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinou.

Compõe o polo passivo da autuação, o sócio-administrador da empresa autuada, com fulcro no art. 21, inciso XII, c/c e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às fls. 227/251, e às fls. 323/339, respectivamente. Acostam documentos às fls. 253/318.

Inicialmente, alega a Autuada que o Auto de Infração é nulo por falta de intimação da Impugnante informando o término do procedimento fiscal exploratório, o qual não caracteriza o início da ação fiscal, conforme previsto no inciso III do art. 67 do Decreto nº 44.747/08, mas sim, lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF.

Alega que a cientificação do Contribuinte do início e término do procedimento exploratório vai muito além de mero procedimento formal, trata-se de direito assegurado ao contribuinte, pois a partir do início até o término do procedimento, pode o contribuinte realizar denúncia espontânea de eventuais débitos.

Aduz que este é o entendimento deste Conselho de Contribuintes, como exposto no Acórdão nº 22.847/18/3ª, que transcreve.

No tocante ao mérito, sustenta que o entendimento do Fisco quanto ao *modus operandi* do Contribuinte é equivocado, uma vez que presumiu que a filial mineira teria sido constituída sem motivos comerciais ou financeiros, mas apenas para redução artificial de impostos devidos ao Estado de Minas Gerais.

Discorre sobre a atuação da empresa no mercado nacional e diz que seria comercialmente inviável que a matriz, localizada no norte do país, fosse a única a comercializar os produtos industrializados, tendo disso, surgido a necessidade de constituição de estabelecimento varejista no Estado de Minas Gerais, que desde então, vem se estruturando para promover a comercialização de seus produtos.

Apresenta cópia de parte da Nota Fiscal nº 67 da filial mineira da Dunax, tendo como destinatária uma transportadora, para dizer que se trata de consumidor final, de acordo com o inciso III do art. 222 do RICMS/02, uma vez que as transportadoras adquirem os produtos para consumo próprio.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Elabora croqui demonstrando o *modus operandi* da empresa e conclui que a filial mineira foi constituída com o regular e válido propósito de comercialização de produtos industrializados para distribuidores, varejistas e consumidores finais (transportadores), visando expandir a atuação no mercado e a demanda comercial no Estado de Minas Gerais.

Elenca os motivos que levaram a Fiscalização a presumir que a transferência de mercadorias para a filial seria irregular, as quais entende se tratar apenas de questões prematuras do início da constituição da filial, ou seja, um curto período de transição até que assumisse a atuação comercial no território mineiro.

Aduz que a própria Fiscalização reconhece a locação do espaço físico onde se instalou a filial, cuja constituição se deu em 13/01/15. E que a filial apresentou à Autoridade Fiscal vasta documentação comprovando a existência de suas atividades, documentos estes que elenca às fls. 236.

Sustenta que a documentação apresentada comprova que a filial foi constituída em janeiro de 2015 e foi se estruturando operacionalmente para desenvolvimento das atividades comerciais neste Estado.

Alega que inicialmente a equipe comercial que realizava a intermediação dos pedidos de compras eram empregados da matriz, até a contratação do próprio corpo de funcionários. Cita como exemplo a contratação de empregado em julho de 2015, conforme tela do CAGED que transcreve.

Assevera que foram apresentados vários documentos comprovando despesas administrativas, de manutenção, contas de energia elétrica, telefônicas, aquisição de bens, entrada de mercadorias de distintos fornecedores, além de notas fiscais para diversos clientes (doc. 05).

Pontua que a própria Fiscalização reconheceu a existência da filial mineira, quando lavrou o Auto de Infração nº 01.001204050-65, relativo ao período de maio de 2016 a maio de 2018, por entender que a indústria da Impugnante, localizada no Estado da Bahia, teria promovido a transferência de mercadorias destinadas à filial mineira com suposta utilização incorreta de base de cálculo do ICMS/ST.

Sustenta que a filial existia, sendo que sua atividade foi sendo estruturada com o passar dos meses, e, somente por isso, ela promovia as vendas ao centro de distribuição DUNAS, o qual, inclusive foi extinto quando a filial assumiu a atividade comercial no estado mineiro.

Alega que não há qualquer impedimento legal no ordenamento jurídico brasileiro de que a empresa, durante o período inicial, já desempenhe suas atividades, justamente para conquistar seu propósito de mercado.

Conclui que o fato de uma estruturação operacional implicar em redução tributária, por si só, não é suficiente para presumir que determinada operação é simulada. Nesse sentido já julgou o Conselho Administrativo de Recursos Federais - CARF.

Assevera que, não se entendendo pela insubsistência do Auto de Infração, há que se observar que a base de cálculo adotada na autuação para lançamento do crédito tributário não possui amparo legal.

Aduz que o Fisco optou por aplicar como base de cálculo do ICMS/ST, o valor das operações internas entre a filial e o centro de distribuição Dunas, tendo apurado um suposto “preço médio”, a partir dos valores das operações internas promovidas pela filial mineira.

Alega que a base de cálculo do ICMS/ST não pode ser uma opção da autoridade fiscal, sem amparo legal. E que, caso se desconsiderasse a operação de transferência entre a Impugnante e seu estabelecimento filial, o eventual ICMS/ST sobre a operação de venda deveria ser apurado conforme preço praticado pelo remetente substituto, no caso, a matriz Impugnante, consoante os critérios fixados no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, e no mesmo sentido, o art. 19, § 11, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Entende que, para apurar a base de cálculo do ICMS/ST, no caso em questão, seria correta a aplicação da regra prevista no item 3 da alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja, o preço praticado pelo remetente substituto, acrescido da MVA.

Pontua que, além da incorreta aplicação do preço médio com base nas operações internas, a Fiscalização, de forma contraditória, aplicou a MVA interestadual ajustada, majorando assim a base de cálculo do ICMS/ST, conforme demonstram as planilhas ora juntadas (Doc. 06), parte transcrita à fls. 245.

Por fim, alega que a aplicação cumulativa da multa de revalidação e da multa isolada tem caráter confiscatório e ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer a produção de prova pericial. Para tanto, apresenta os quesitos de fls. 249/250.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

O Coobrigado, além de reafirmar os argumentos apresentados pela Autuada, alega ser indevida a sua responsabilização com fundamento no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Aduz que o referido dispositivo dispõe que a atribuição de responsabilidade está relacionada à concorrência/contribuição para o não recolhimento do tributo, por meio de ação ou omissão, sendo, necessária a demonstração da existência de dolo ou culpa do agente na realização do ato tido como ilícito. Entretanto, a Fiscalização não se desincumbiu do dever de investigação para instrução processual, não tendo trazido elemento que demonstrem dolo ou a culpa do Impugnante, tendo incluído o sócio no polo passivo apenas por sua condição de sócio, o que não se é possível admitir, pois este fato não permite a conclusão de que o empresário atuava na dinâmica econômica da sociedade.

Aduz que é insubsistente a responsabilização do sócio com fundamento no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, por não ter sido demonstrada a concorrência

deste por ação ou omissão para a prática do ilícito apontado, sendo tal norma inaplicável por absoluta violação os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

Afirma que a rigor, com base no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, até os funcionários da Dunax e os vendedores/adquirentes das mercadorias, ao contribuírem para a realização das operações questionadas, poderiam ser responsabilizados.

Afirma que também não se poderia atribuir responsabilidade pessoal ao Impugnante com fundamento no inciso II do § 2º do art. 21 da mesma Lei, visto que seria necessário, para viabilizar a responsabilidade do sócio-gerente, que o crédito tributário correspondente a obrigações tributárias fosse decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, não bastando a condição de sócio, premissa adotada pelo Fisco.

Requer a improcedência do lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 348/361, refuta as alegações da Defesa.

Afasta a alegação de nulidade por falta da cientificação de encerramento do procedimento exploratório, visto que foi emitido o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF, conforme previsto no art. 69 do RPTA.

Destaca que entre a emissão do AIAF e a lavratura do Auto de Infração ficou aberto prazo, após os 90 (noventa) dias do AIAF, para que o Contribuinte exercesse o seu direito à denúncia espontânea, conforme disposto no art. 70, § 4º do RTPA. Entretanto, este não o fez.

Quanto ao mérito, afirma que os documentos acostados pela Impugnante para comprovar que suas operações com o estabelecimento comercial são regulares não amparam sua alegação, ao contrário, fazem prova contra si.

Aduz que a Nota Fiscal nº 067 apresentada pela Impugnante, como exemplo, não está contemplada no período autuado.

No tocante ao argumento de que o Fisco desconsiderou a existência da filial com base em questões prematuras decorrente do curto período de transição até que a Impugnante assumisse a atuação comercial no território mineiro, diz que não há na legislação autorização temporária para funcionamento de empresas sem existência concreta, além de não ser razoável que esse período de “transição” tenha se iniciado em janeiro de 2015 e somente se encerrado em maio de 2016.

Aduz que os documentos apresentados pela Impugnante (Doc. 05) não comprovam a existência de fato da filial mineira, muito pelo contrário. Apresenta às fls. 355/356 as razões que indicam nesse sentido, mediante a análise dos documentos apresentados.

Destaca o Fisco que, ainda que se considerasse que o Sr. Renato Junio foi contratado neste período, constando como auxiliar de escritório, tal fato não torna a

empresa operacional (sem equipe de vendas). Ademais este fato não corresponde à realidade como demonstrado. O mesmo era funcionário da Dunas, não há estrutura de vendas, gastos mínimos com manutenção, a mercadoria recebida da matriz é imediatamente repassada para a Dunas, sem frete, sem nenhum custo, sem interferência da filial mineira.

Aduz que restou demonstrado, com provas, que a Autuada praticou simulação de transferência para filial mineira quando o destino sempre foi para empresa Dunas, destinatário real das operações. A Dunas realizava as operações de vendas e todas inerentes a uma existência de direito e de fato.

Destaca que a própria Defesa se refere a Dunas como centro de distribuição, o que derruba a tese da Impugnante da necessidade da filial por questões de logística. A filial só teria sentido econômico se ficasse a carga dela as operações de distribuição, e não como elemento de triangulação na simulação.

Aduz que a Dunax/MG foi autuada a partir de maio de 2016 porque, somente a partir dessa data, a empresa apresenta capacidade para operar e substituiu efetivamente o centro de distribuição Dunas.

Assevera que além da falta de qualquer capacidade operacional, a filial Dunax/MG apresenta vendas exclusivas para uma empresa do mesmo grupo (Dunas), as quais são exatamente iguais com a mesma quantidade e mesmo código de produtos.

No tocante à base de cálculo, destaca o art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV que fala em preço praticado pelo remetente, e não o preço unitário ou preço médio, por mais que guardem uma óbvia correspondência.

Diz que ao aludir que a base de cálculo deve ser o preconizado pelo art. 8º da Lei Complementar 87/96, que seria o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário, a Impugnante desconsidera o cerne do processo, no qual a real operação não foi uma transferência e sim uma operação de venda, onde o valor real desta venda foi o consignado nos Danfes de venda da Dunax/MG para Dunas.

Reforça que, para a formação da base de cálculo, após ser estabelecida a real operação, tomou-se como base o disposto no item 3 da alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, bem como o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96.

Assevera que também não prospera o argumento de que deveria se aplicar a Margem de Valor Agregado (MVA) interna, visto que a operação real é a venda interestadual da matriz no Ceará para empresa do mesmo grupo Dunas, sendo que em vendas entre unidades distintas da Federação incide a MVA ajustada.

Afasta a tese da impossibilidade de responsabilização pessoal do sócio por suas qualidades de diretor, administrador e sócio-gerente, sem comprovação de que agiu com excesso de poder ou infração à lei. Destaca e transcreve a Cláusula 6ª do Contrato Social da empresa, que evidencia a capacidade de mando e amplos poderes que detém o Coobrigado. Tem capacidade legal para “praticar todos e demais atos necessários à consecução dos objetivos”.

Afirma que é indubitoso, portanto, que o Coobrigado tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pelas empresas, sendo certo que a simulação da operação de transferência e depois venda das mercadorias com intenção de supressão do imposto devido, caracteriza a intenção de fraudar a Fiscalização mineira. No caso do presente processo, há comprovação de que o administrador da empresa autuada praticou atos com infração de lei que resultaram nas exigências fiscais, sendo correta, portanto, a eleição do Coobrigado com fulcro no art. 21, inciso XII e § 2º, incisos II, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, argui que as penalidades foram aplicadas conforme previsto na legislação tributária mineira elencada no Auto de Infração. Opina pela desnecessidade da realização de perícia.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 366/388 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para adequar a multa isolada capitulada no inciso V do art. 55 da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicada no documento fiscal, nos meses de setembro e outubro de 2015.

---

### **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.

### **Das Preliminares**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Alega que a Impugnante não foi intimada do término do procedimento fiscal exploratório, conforme prevê o inciso III do art. 67 do Decreto nº 44.747/08, tendo lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF.

Afirma que o procedimento fiscal exploratório não caracteriza início de ação fiscal, e o contribuinte deve ser formalmente cientificado do seu início e término, inclusive porque é facultado ao contribuinte realizar denúncia espontânea de eventuais débitos.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Prevê o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seus arts. 66 e 67, procedimentos fiscais auxiliares, que não caracterizam o início de ação fiscal (monitoramento, exploratório, cruzamento eletrônico de dados), por meio dos quais,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

constatada infração à legislação tributária, ensejará a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal, procedimento este preparatório para o lançamento:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

(...)

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visitação in loco, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

(...)

Art. 67. Na realização dos procedimentos de monitoramento ou exploratório será observado o seguinte:

I - identificado indício de infração à legislação tributária, o titular da Delegacia Fiscal encerrará o procedimento e incluirá o sujeito passivo na programação fiscal para apuração das possíveis irregularidades, podendo a referida inclusão e a possibilidade de denúncia espontânea serem comunicadas ao sujeito passivo;

II - constatada infração à legislação tributária, será lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal, exceto nos casos de dispensa deste para a lavratura de Auto de Infração;

III - relativamente ao procedimento exploratório, o sujeito passivo será cientificado do seu início e encerramento.

(Grifou-se)

Conforme dispõem os arts. 69 e 70 do RPTA, o Auto de Início de Ação Fiscal, além documentar o início do procedimento de fiscalização, no qual constará o período e o objeto da fiscalização, se presta ainda para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal. Confira-se:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a

ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal. (Destacou-se).

Como exposto pelo Fisco, a ação fiscal foi iniciada mediante a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03), em 24/01/19, sendo que entre a emissão do AIAF e a lavratura do Auto de Infração (05/06/19) ficou aberto prazo, após os 90 (noventa) dias, para que a Contribuinte exercesse o seu direito à denúncia espontânea, conforme disposto no art. 70, § 4º do RTPA. Entretanto, este não o fez.

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento fiscal, uma vez que o Fisco emitiu o AIAF, instrumento previsto na legislação, para cientificar a Contribuinte do início da ação fiscal, e, a Contribuinte não tendo exercido o direito à denúncia espontânea, após encerrado o prazo de 90 (noventa) dias de validade do AIAF, corretamente lavrou o Auto de Infração para formalização do crédito tributário.

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

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

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

Para tanto formula os quesitos de fls. 249/250.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, nas remessas de lubrificantes (NCM 2710.19.32) para contribuinte mineiro, mediante a simulação de operações envolvendo empresas do mesmo grupo econômico.

A Autuada, estabelecida no estado do Ceará, é substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 110/07, em relação aos produtos listados no item 26 da Parte 2 do Anexo XV (redação vigente até 31/12/15) e Item 7 do Capítulo 6 (a partir de 01/01/16), do mesmo Anexo XV, do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b”, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi também exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V, da Lei nº 6.763/75, em razão da emissão de documento fiscal constando, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinou.

Compõe o polo passivo da autuação, o sócio-administrador da empresa autuada, com fulcro no art. 21, inciso XII, c/c e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/03); Auto de Infração (fls. 13/17); Relatório Detalhado do Auto de Infração (fls. 18/28), Levantamento Mensal da Base de Cálculo (fls. 30/41); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 43); Livro Registro de Entradas Dunax/MG (fls. 45/72); Notas Fiscais de transferências Dunax/CE (fls. 74/98); Notas Fiscais de Saídas Dunax/MG (fls. 100/126).

Cabe, inicialmente, informar como se deu a irregularidade perpetrada pela Autuada, na qual foram envolvidas a empresa Dunax Lubrificantes Ltda (CNPJ 05.092.901/0001-74 - Matriz), localizado no Estado do Ceará, a filial mineira Dunax/MG (CNPJ 05.092.901/0012-27), e uma terceira empresa do mesmo grupo econômico - Dunas Distribuidora Ltda (CNPJ 02.746.672/0012-29).

Depreende do Relatório Detalhado do Auto de Infração, elaborado pelo Fisco, que o *modus operandi* do grupo empresarial, consistia na emissão de notas fiscais de transferência de óleos lubrificantes pela indústria, situada no Estado do Ceará, para sua filial localizada em Minas Gerais, em valores muito abaixo dos preços praticados no mercado. A filial mineira, por sua vez, emitia notas fiscais de venda, tendo como destinatário a Dunas, com a mesma quantidade e mesmo código de produtos.

Informa o Fisco que a empresa Dunax/MG não existia realmente, apenas se prestava à simulação de operação para diminuir irregularmente os impostos devidos.

Registre-se o sócio-administrador da Dunax/MG, Sr. Antônio Luiz e Silva Júnior, também compõe o quadro societário da empresa Dunas Distribuidora Ltda (I.E. 002.244.354.0057).

Constatou o Fisco que, no período autuado, a Dunax/MG não possuía nenhum funcionário, os vendedores e o pessoal de apoio pertenciam todos à empresa Dunas, a qual era a real destinatária das mercadorias; todas as mercadorias transferidas para a Dunax/MG eram, imediatamente, repassadas para a Dunas.

Outro elemento que demonstra a simulação das operações é o fato de constar nas notas fiscais de vendas da Dunax/MG para a Dunas, no campo destinado a informar o frete, o código que indica “sem frete”, sendo que as empresas encontram-se localizadas em diferentes municípios (Vespasiano e Betim). O único elemento real existente é o imóvel alugado.

A Impugnante alega que tal entendimento é equivocado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diz que a empresa atua como fabricante de lubrificantes desde 2004 e vem expandindo no mercado, o que torna comercialmente inviável que a matriz localizada no norte do país seja a única a comercializar os produtos industrializados. Daí a necessidade de constituição de estabelecimento varejista no Estado de Minas Gerais.

Informa que a filial mineira (Dunax/MG) foi constituída em janeiro de 2015 e desde então vem se estruturando para promover a comercialização de seus produtos.

Afirma que não há irregularidade na operação realizada pela Impugnante, que consiste na transferência das mercadorias industrializadas pela Dunax Matriz para a filial mineira, que foi constituída com o regular e válido propósito de comercialização de produtos industrializados para distribuidores, varejistas e consumidores finais (transportadores), visando expandir a atuação no mercado e a demanda comercial no Estado de Minas Gerais.

Entende que os motivos que levaram a Fiscalização a presumir que a transferência de mercadorias para a filial seria irregular seriam apenas questões prematuras do início da constituição da filial, no curto período de transição até que assumisse a atuação comercial no território mineiro.

Segundo ela, a própria Fiscalização reconheceu a locação do espaço físico onde se instalou a filial, cuja constituição se deu em 13/01/15, além dos documentos que apresentou à Autoridade Fiscal comprovando a existência de suas atividades, quais sejam: contrato de aluguel de fevereiro a dezembro de 2015; guias de comprovante de pagamento de FGTS, recibos do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED); notas fiscais de ativo imobilizado e manutenção, posteriores a maio de 2016, e relação dos empregados.

Alega que, inicialmente, a equipe comercial que realizava a intermediação dos pedidos de compras eram empregados da Matriz, até a contratação do próprio corpo de funcionários. Cita como exemplo a contratação de empregado, em julho de 2015.

Diz que foram apresentados vários documentos comprovando despesas administrativas, de manutenção, contas de energia elétrica, telefônicas, aquisição de bens, entrada de mercadorias de distintos fornecedores, além de notas fiscais para diversos clientes (doc. 05).

Assegura que documentação apresentada comprova que a filial foi constituída em janeiro de 2015 e foi se estruturando operacionalmente para desenvolvimento das atividades comerciais neste Estado.

Por outro lado, o Fisco entende que tais documentos não amparam sua alegação, ao contrário, fazem prova contra ela. Questiona o chamado “período de transição” que se estendeu de janeiro de 2015 a maio de 2016.

Da análise dos documentos colacionados pela Impugnante às fls. 287/316 (Doc. 05), o Fisco demonstra que estes não se prestam a comprovar existência de fato da filial mineira, conforme expõe:

- Anexa das fls. 286 a 299 o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) do Ministério

do Trabalho e Emprego. Exceto no caso do Sr. Renato Junio Soares que será tratado mais abaixo, todos os casos não têm relação com a DUNAX/MG no período autuado.

- Foram apresentados cadastros de funcionários da DUNAX da matriz e de diversas filiais de Pernambuco, Bahia, Sergipe, Pará, Ceará e de outras empresas do grupo econômico, como a White Química Industria e Comercio, que confirmam a inexistência de quadros funcionais na filial mineira.

- Os contratados pela DUNAX/MG (fl. 295) são Renato Junio Soares, Humberto Wagner Barros, Marco Antônio Alves Pereira, Vinícius Jesus Silveira todos com data de admissão em 01/06/2016 ou seja fora do período autuado.

- O sr. Renato Junio Soares tem cadastro no CAGED tanto pela DUNAX/MG com datas de 02/07/2015 (fl. 153) e também com data de 01/06/2016 (fl.154) como citado acima. Também tem cadastro no CAGED como funcionário da DUNAS/MG também com a data de 02/07/2015 (fl. 152).

- Todos os pagamentos efetuados ao Sr. Renato Junio foram realizados pela empresa DUNAS/MG (comprovantes nas fls. 168 a 178, apenas a partir do mês 06/2016 começam os pagamentos pela autuada DUNAX/MG (comprovante à fl. 179). Fica evidente mais uma simulação da existência da filial.

À fl. 221 a defesa entrega uma listagem de empregados com 7 admitidos. Dos quais 5 estão com data de contratação posterior a 29/02/2016, data final do período autuado. O outro o Sr. Renato Junio que como vimos era funcionário da DUNAS/MG e o Sr. Harrison Dominique dos Reis que é funcionário da White Química Industria e Comercio Ltda como podemos conferir com o cadastro do CAGED à fl. 160.

Apesar de alegar ter anexado no “Doc. 05” comprovantes de despesas administrativas, de manutenção, energia elétrica, telefônicas, elas não constam no processo.

A única despesa real e vinculada a empresa DUNAX/MG é o aluguel.

Mesmo considerando que o Sr. Renato Junio foi contratado neste período, constando como auxiliar de escritório, não torna a empresa operacional (sem equipe de vendas). Porém, este fato não corresponde à realidade como fora demonstrado. O mesmo era funcionário da DUNAS/MG, não há estrutura de

vendas, gastos mínimos com manutenção, a mercadoria recebida da matriz é imediatamente repassada para a DUNAS/MG, sem frete, sem nenhum custo, sem interferência da filial mineira.

(Destacou-se)

A análise dos documentos realizada pelo Fisco demonstra, claramente, a inexistência de operações na filial mineira Dunax/MG. Ao contrário, comprovam que a filial mineira não tinha estrutura para realizar a comercialização dos produtos da matriz, sendo que, quem de fato, distribuía os produtos da Dunax/CE era a empresa Dunas.

A Impugnante insiste que a filial existia, sendo que sua atividade foi sendo estruturada com o passar dos meses, e, somente por isso, ela promovia as vendas ao centro de distribuição DUNAS, o qual, inclusive foi extinto quando a filial assumiu a atividade comercial no estado mineiro. E que a própria Fiscalização reconheceu a existência da filial mineira, quando lavrou o Auto de Infração nº 01.001204050-65, relativo ao período de maio de 2016 a maio de 2018, por entender que a indústria da Impugnante, localizada no Estado da Bahia, teria promovido a transferência de mercadorias destinadas à filial mineira com suposta utilização incorreta de base de cálculo do ICMS/ST.

Como esclarecido pelo Fisco, a Dunax/MG foi autuada a partir de maio de 2016 porque, somente a partir dessa data, a empresa apresenta capacidade para operar e substitui efetivamente o centro de distribuição Dunas.

Destaque-se que a própria Impugnante se refere à Dunas como seu centro de distribuição. Tal afirmativa corrobora o fato de que a filial mineira se prestava triangular a operação com destino a Dunas, visando a redução da base de cálculo do ICMS/ST, por meio das operações de transferências entre Matriz e Filial, as quais nunca ocorreram efetivamente.

No tocante à Nota Fiscal nº 67 da filial mineira da Dunax, tendo como destinatário uma transportadora, para dizer que se trata de consumidor final, de acordo com o inciso III do art. 222 do RICMS/02, uma vez que as transportadoras adquirem os produtos para consumo próprio, não tem pertinência com a presente autuação, visto que tal operação ocorreu em 06/06/16, em período posterior ao autuado.

Ressalte-se que, no período autuado, todas as aquisições da Dunax/MG foram oriundas da Matriz, localizada no estado do Ceará, conforme demonstra o livro Registro de Entradas de fls. 45/72.

Demonstra também a prática das operações simuladas a correlação entre as notas fiscais de transferência emitidas pela Autuada com as notas fiscais de “venda c/expedição automática”, emitidas pela filial mineira à Dunas, imediatamente, as quais são exatamente iguais com a mesma quantidade e mesmo código de produtos. A título de exemplo:

- NF Transferência nº 009.139 (fls. 74) no valor de R\$ 27.075,62 e a NF de venda nº 000.002 (fls. 100) no valor de R\$ 79.843,08; com os mesmos produtos e quantidades;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- NF Transferência nº 009.361 (fls. 75) no valor de R\$ 34.586,53 e a NF de venda nº 000.003 (fls. 101) no valor de R\$ 114.601,43; com os mesmos produtos e quantidades.

Restou demonstrado que a empresa Dunax/CE, ao interpor, ficticiamente, uma filial em Minas Gerais, com a finalidade de praticar operações simuladas, com valores consideravelmente inferiores ao valor comercial efetivamente praticado na operação de venda para a única cliente Dunas, visa reduzir a base de cálculo do ICMS ST, e conseqüentemente, o ICMS/ST devido a este Estado.

Noutra toada, a Impugnante alega a base de cálculo adotada na autuação para lançamento do crédito tributário não possui amparo legal, uma vez que o Fisco optou por aplicar como base de cálculo do ICMS/ST, o valor das operações internas entre a filial e o centro de distribuição Dunas, tendo apurado um suposto “preço médio”, a partir dos valores das operações internas promovidas pela filial mineira.

Entende que o eventual ICMS/ST sobre a operação de venda deveria ser apurado conforme preço praticado pelo remetente substituto, no caso, a Matriz Impugnante, consoante os critérios fixados no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, e no mesmo sentido, o art. 19, § 11, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, para apurar a base de cálculo do ICMS/ST, no caso em questão, seria correta a aplicação da regra prevista no item 3 da alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, qual seja, o preço praticado pelo remetente substituto, acrescido da MVA.

Pontua que, além da incorreta aplicação do preço médio com base nas operações internas, a Fiscalização, de forma contraditória, aplicou a MVA interestadual ajustada, majorando assim a base de cálculo do ICMS/ST, conforme demonstram as planilhas ora juntadas (Doc. 06), parte transcrita à fls. 245.

Entretanto, tais argumentos não se sustentam.

Cabe esclarecer que a base de cálculo do ICMS/ST, apurada na presente autuação fiscal se fundamenta no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, em consonância do com o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. Confira-se:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; ou

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(Grifou-se).

Não resta dúvida que para apurar a base de cálculo do ICMS/ST, em relação às operações subsequentes, nos casos em que não há preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido; nem o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação; nem preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; adota-se o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA.

No caso dos autos, o preço real praticado pelo remetente (Dunax/CE) é o valor destacado nas notas fiscais de venda com destino ao real destinatário (Dunas), visto que a acusação fiscal é exatamente a simulação de operação de transferência da matriz para a filial mineira.

Portanto, a base de cálculo do ICMS/ST apurada pelo Fisco está de acordo com o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 19, inciso I, alínea "b", item 3 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo XV do RICMS/02, não se aplicando ao caso o disposto no § 11 do art. 19 do Anexo XV, como alegado pela Impugnante. Confira-se:

§ 11. Na operação interestadual de transferência, entre estabelecimentos do mesmo titular, caso a operação não tenha sua base de cálculo estabelecida na alínea "a" ou nos itens 1 e 2 da alínea "b" do inciso I do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimento que promova transferência somente para estabelecimentos não varejistas, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será apurada na forma estabelecida no item 3 da alínea "b" do inciso I do caput, substituindo o preço praticado pelo remetente pelo preço médio ponderado do produto apurado com base nas operações internas de vendas entre contribuintes promovidas pelos estabelecimentos não varejistas de mesma titularidade, localizados no Estado, consideradas as operações de revenda realizadas no segundo mês anterior àquele em que ocorrer a transferência e sem o ajuste da margem de valor agregado de que trata o § 5º;

Equivocado o argumento da Impugnante de que foi aplicado o preço médio com base nas operações internas. Como demonstrado no Anexo II e notas explicativas da planilha da base de cálculo (fls. 41) a coluna "E", o valor do item na operação de venda é ponto de partida para cálculo da ST, valores reproduzidos na planilha Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 43).

Correta a aplicação da MVA Ajustada na composição da base de cálculo, visto que a real operação é a venda da Matriz, localizada no Estado do Ceará, destinada a Dunas, localizada em Minas Gerais, portanto, operações interestaduais. A aplicação da MVA Ajustada está disciplinada nos §§ 5º a 8º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ inter é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - ALQ intra é:

a) o coeficiente correspondente à alíquota interna estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial ou importador substituto tributário relativamente ao ICMS devido nas operações subsequentes com a mercadoria; ou

b) caso a operação própria do contribuinte industrial a que se refere à alínea "a" esteja sujeita à redução de base de cálculo, o valor do multiplicador estabelecido na Parte 1 do Anexo IV.

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica à operação que tenha como remetente microempresa ou empresa de pequeno porte.

§ 7º Nas operações internas com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, caso a alíquota efetiva da operação própria do contribuinte seja resultante de regime especial de caráter individual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota geral, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ indiv}) / (1 - \text{ALQ geral})] - 1\} \times 100$ ", onde:

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ indiv é o coeficiente correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação;

IV - ALQ geral é o coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto com a mercadoria em operação interna.

§ 8º Para efeitos do disposto do § 7º deste artigo, considera-se alíquota efetiva o resultado da equação "ICMS destacado / base de cálculo original (sem redução) x 100".

Diante do exposto corretas as exigências do ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro, conforme disposto no art. 56, inciso II, § 2º da Lei nº 6.763/75:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

**Correta também a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75:**

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (Grifou-se).

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

**Registre-se que foi observada a limitação prevista no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.**

**Foi também exigida a Multa Isolada prevista no inciso V do mesmo art. 55, em razão de a Contribuinte ter emitido documento fiscal constando como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinou:**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal;

Para tanto, aplicou-se o percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor das operações de transferências, em relação às quais a Impugnante informou como destinatário a filial mineira da Dunax, visto que o real destinatário era a Dunas Distribuidora Ltda, como restou sobejamente demonstrado nos autos.

Entretanto, quando da realização dos cálculos, o Fisco, equivocadamente, nos meses de setembro e outubro de 2015, aplicou o percentual de 100% (cem por cento) do valor da operação.

Assim sendo, deve-se adequar a exigência da Multa Isolada prevista no inciso V do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos meses de setembro e outubro de 2015, ao percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da operação indicado no documento fiscal.

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 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, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG  
.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886  
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Compõe o polo passivo da autuação, o sócio-administrador da empresa autuada, com fulcro no art. 21, inciso XII, c/c e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Alega o Coobrigado que é indevida a sua responsabilização com fundamento no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, uma vez que o referido dispositivo dispõe que a atribuição de responsabilidade está relacionada à concorrência/contribuição para o não recolhimento do tributo, por meio de ação ou omissão, sendo, necessária a demonstração da existência de dolo ou culpa do agente na realização do ato tido como ilícito.

Entende que, no presente caso, não foi demonstrada a concorrência deste por ação ou omissão para a prática do ilícito apontado, sendo tal norma inaplicável por absoluta violação os princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

Alega que não se é possível admitir a inclusão de coobrigado apenas por sua condição de sócio, pois este fato não permite a conclusão de que o empresário atuava na dinâmica econômica da sociedade.

Afirma que também não se poderia atribuir responsabilidade pessoal ao Impugnante com fundamento no inciso II do § 2º do art. 21 da mesma Lei, visto que seria necessário, para viabilizar a responsabilidade do sócio-gerente, que o crédito tributário correspondente a obrigações tributárias fosse decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, não bastando a condição de sócio, premissa adotada pelo Fisco.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

A inclusão do sócio-administrador como responsável coobrigado pelo crédito tributário ora discutido, encontra-se amparada na previsão legal estabelecida no art. 135, inciso III, do CTN, e no art. 21, inciso XII, e § 2º da Lei nº 6.763/75:

### CTN:

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

(...)

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

### Lei nº 6.763/75:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

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

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

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.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária ao referido coobrigado, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da simulação de operações com intuito de suprimir o imposto devido na real operação realizada.

Induidoso, portanto, que os Coobrigados tinham conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a simulação de operações com supressão de parcela do imposto devido, caracteriza a intenção de fraudar a Fiscalização mineira.

Dessa forma, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em análise, pois este que desempenha funções administrativas e participa das deliberações da empresa. Não obstante, indiscutivelmente, possuía o poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a prática da simulação, visando suprimir o valor do tributo devido a Minas Gerais, era do conhecimento desse. Assim, resta clara a gestão fraudatória e a intenção de lesar o erário mineiro.

O Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios-gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

**OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE. (GRIFOU-SE).**

No mesmo sentido, o TJ/RS nos embargos infringentes nº. 594124984, 1º Grupo de Câmaras Cíveis, decidiu:

**TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (CTN ART. 135, III). SÓCIO GERENTE, QUE SE DEMITIU DE SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA ANTES DO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA NO CASO, DOS ARTS. 10 E 16 DO DECRETO Nº 3.708, DE 10.01.19, VEZ QUE O AUTO DE APREENSÃO E O LANÇAMENTO DO ICMS, COM MULTA DECORREM DE ATOS CONTRÁRIOS À LEI – OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E TRANSPORTE DA MESMA SEM A EMISSÃO DAS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS – PRATICADOS QUANDO O EMBARGANTE AINDA INTEGRAVA A SOCIEDADE NA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE. (GRIFOU-SE).

O TJ/MG, em decisão, por unanimidade, no processo nº. 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

[...] O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES. [...].

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária.

Portanto, correta a inclusão do sócio-administrador no polo passivo com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no art. 135, inciso III do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a multa isolada capitulada no inciso V do art. 55 da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação indicada no documento fiscal, nos meses de setembro e outubro de 2015, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo, que ainda excluía a majoração da multa de revalidação. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Pedro de Assis Vieira Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 12 de fevereiro de 2020.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator designado**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.488/20/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001202989-78  
Impugnação: 40.010148504-51, 40.010148505-24 (Coob.)  
Impugnante: Dunax Lubrificantes Ltda  
CNPJ: 05.092901/0001-74  
Antônio Luiz e Silva Júnior (Coob.)  
CPF: 512.847.824-68  
Proc. S. Passivo: Rosiris Paula Cerizze Vogas/Outro(s)  
Origem: DF/Passos

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal encontra-se no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Art. 56 (...)

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

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

(Grifo nosso).

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST, como causa de majoração da multa de revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação

ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização Fazendária, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido ao aproveitamento indevido de créditos escriturais de ICMS, oriundas de devoluções de mercadorias, efetivamente, entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para o ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e art. 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art. 136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagradoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Esse tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

Art. 56 (...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, **nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto**, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...)

(sem destaques no original)

Ainda que no proêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nessa hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a não retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho de Fiscalização Fazendária.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes

fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, etc.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter ou recolher o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliada da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS/ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-Operação Própria, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS/ST ou de ICMS-Operação Própria, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II, da CF/88.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% (cinquenta por cento) para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento conforme decisão majoritária e, ainda, para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

**Sala das Sessões, 12 de fevereiro de 2020.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**

CCMIG