

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

Acórdão: 22.396/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000429771-83  
Impugnação: 40.010140918-52  
Impugnante: Bioclass Indústria de Cosméticos Ltda - ME  
IE: 062406435.00-30  
Proc. S. Passivo: Antônio Roberto Winter de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL.** Foi constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST incidente sobre as mercadorias do Item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, destinadas a empresa interdependente, com atividade de varejo, contrariando a exceção prevista no *caput* do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última combinada com o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de notas fiscais eletrônicas, de falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST incidente nas saídas de mercadorias constantes do Item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As operações ocorreram no período de janeiro a junho de 2011 e as mercadorias foram destinadas a empresa interdependente, a qual exercia a atividade de comércio varejista, deixando de observar exceção prevista no *caput* do art. 113 e de aplicar a Margem de Valor Agregado (MVA) do art. 114, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última combinada com o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 101/133, acompanhada dos documentos de fls. 134/3.148.

Afirma, em apertada síntese, o que se segue.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Auto de Infração está eivado de equívocos, violando os princípios da legalidade, da ampla defesa e da verdade real, não descrevendo a contento os pressupostos de fato do ato administrativo de lançamento, razão pela qual deve ser anulado na sua totalidade.

Argumenta que foi surpreendida com a autuação, já que não lhe foi dada oportunidade de comprovar que os fatos não se deram da forma como alega o Fisco.

Declara que os Agentes Fiscais se utilizaram do instituto da presunção para criar fatos que, ao final, foram utilizados para atribuir-lhe um débito que nunca existiu.

Afirma que o Agente Fiscal presumiu de forma equivocada a natureza das operações da empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda como sendo varejista, quando na verdade se trata de um atacadista, restando correto o destaque e recolhimento de ICMS/ST realizados.

Sustenta que a presente autuação é fundada em uma análise frágil das notas fiscais e que não foi realizada fiscalização *in loco*, hipótese em que se constataria que a empresa não é aberta ao público, não se localiza em área comercial e fica localizada em um galpão.

Diz que seria possível realizar uma fiscalização efetiva da ocorrência do fato gerador, bastando que se realizasse um levantamento quantitativo em ambas as empresas para verificar a real movimentação de mercadorias e identificar que as quantidades de mercadorias por nota não qualificam a empresa como varejista, mas sim como atacadista. Acrescenta que o Fisco se baseou apenas no CNAE Fiscal principal para tal análise.

Afirma que o art. 142 do CTN exige que o lançamento tenha certeza e liquidez quanto à exigibilidade do crédito tributário, o que não aconteceu com a lavratura do Auto de Infração ora impugnado.

Destaca que a empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda tem como atividade principal cadastrada junto à Receita Federal o “comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal”, mas que suas atividades secundárias são o “comércio atacadista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal”, sendo que, de fato, o comércio atacadista era preponderante.

Pondera que, na eventualidade de ser devido o tributo, as penalidades impostas e os juros moratórios têm caráter nitidamente confiscatório. Apresenta jurisprudência no sentido de sua tese.

Ressalta que nenhum dos fundamentos legais contidos na autuação diz respeito à atualização monetária ou juros de mora cabíveis.

Alega a necessidade de produção de prova pericial contábil com a finalidade de demonstrar a veracidade dos fatos aduzidos na impugnação, indicando quesitos e assistente técnico.

Conclui que produziu um laudo pericial contábil particular (fls. 3.123/3.147) no intuito de fazer prova do alegado na defesa e demonstrar a necessidade de realização de perícia para julgamento do PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação ou, alternativamente, que o valor pago a idêntico título (ICMS/ST) pela empresa Log Distribuidora seja compensado com o tributo devido no presente Auto de Infração.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 135/136 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 3.152/3.167 refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 3.169/3.187, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG 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 Alegação de Nulidade**

A Impugnante afirma que houve violação aos princípios da legalidade, ampla defesa e verdade real, na medida que a autuação não descreve a contento os pressupostos de fato do ato administrativo de lançamento.

No entanto, analisando os autos, observa-se que todos os pressupostos e requisitos previstos no art. 142 do CTN e no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.707/08, para a constituição do crédito tributário encontram-se devidamente atendidos no presente feito fiscal:

#### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

#### RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - número de identificação;
- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Não há qualquer dúvida de que o Fisco cuidou de verificar o preenchimento de todos os requisitos, indispensáveis à formalização da autuação, descrevendo de forma adequada e clara a conduta tida como infracional, promovendo o adequado embasamento legal, identificando corretamente o Sujeito Passivo e propondo a penalidade a ser aplicada. Todas essas informações constam do Auto de Infração (fls. 04/06) e do Relatório Fiscal (fls. 07/09), não havendo que se falar em equívocos ou ofensa a princípios jurídicos constitucionalmente assegurados.

Dessa forma, afasta-se a alegação de nulidade do Auto de Infração.

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

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os seguintes quesitos às fls. 128/129:

- 1 - Houve negócios jurídicos praticados entre Bioclass Indústria de Cosméticos Ltda. e Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.? Se positivo, favor detalhar.
- 2 - A Impugnante exerce qual atividade?
- 3 - A empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. exerce qual atividade? Que atividade é preponderante?
- 4 - O que comprova que a atividade de determinada empresa é atacadista? No caso da Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. o que comprovaria que a mesma é atacadista ou varejista?

5 - O que difere um atacadista e um varejista no presente caso?

6 - Que documentos comprovam a condição de varejista?

7 - A empresa está aberta ao público? Efetiva venda direta ao público?

8 - Qual a correta alíquota de ICMS a ser aplicada a essa empresa?

9 - Qual o correto tratamento de ICMS a ser aplicado na relação entre Bioclass Indústria e Cosméticos Ltda. e Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.?

10 - Existem operações de varejo realizadas pela Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.? Se positivo, qual a porcentagem de representação dessa venda para o consumidor final?

11 - É possível identificar pelas notas fiscais que tipo de operação de venda fora realizada pela empresa, no período de 01/2011 a 06/2011, se varejo ou atacadista? Justifique.

12 - Com as documentações que instruem o Auto de Infração, é possível concluir qual a atividade preponderante da empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.?

13 - Existe diferença de preço de uma mesma mercadoria sendo ela proveniente de atacado ou varejo? Nesse interim, analisando as notas fiscais da Impugnante é possível identificar que, considerando o valor de mercado de determinados produtos para o consumidor final e o valor que constam nas notas de venda da empresa, o preço é de fato menor por ser atacadista?

Como se vê, as perguntas giram em torno da tentativa de demonstrar que a destinatária das mercadorias, Log Distribuidora de Cosméticos Ltda, seria uma empresa atacadista e não uma varejista, o que afastaria a aplicação da MVA de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento), prevista no art. 114, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02.

No entanto, trata-se de questão que não demanda a análise de um *expert*, constando dos autos informações trazidas pelo Fisco no sentido de que mais de 20% (vinte por cento) das vendas realizadas pela empresa Log Distribuidora destinaram-se a pessoas físicas, portanto, consumidores finais.

Além disso, consta do Auto de Infração (fls. 04/05) e do Relatório Fiscal (fls. 07/09), elementos que demonstram de forma adequada a fundamentação fática e jurídica da lavratura do Auto de Infração.

Saliente-se, ainda, que o documento denominado pela Autuada de “Laudo Pericial Contábil Particular”, incluído às fls. 3.124/3.148, não trata de questões técnicas complexas que exijam conhecimentos especializados para seu esclarecimento, as quais seriam o objeto natural de uma perícia.

Tal documento cuida de apresentar informações óbvias a respeito de elementos incontroversos nos autos (como origem da autuação e formação de base de cálculo) e, de forma enviesada, enfrentar o mérito da autuação com um “manto” de rigor científico de que não dispõe, razão pela qual deve ser tratado como um mero aditamento à impugnação o qual, além do que, não agrega qualquer nova informação que já não tenha sido trazida pelo Fisco ou pela Impugnante.

Dessa forma, considerando que as questões contidas nos quesitos apresentados não cuidam de matéria especializada e já se encontram respondidas nos autos, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de retenção/recolhimento de ICMS/ST, no período de janeiro a junho de 2011, em razão de não observância das disposições contidas nos arts. 113 e 114, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

A interdependência entre a Autuada e a empresa Log Distribuidora, destinatária das mercadorias, está caracterizada com base no art. 115, incisos I e III, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que, a partir de julho de 2010, os sócios da Autuada, Carlos Magno de Freitas (sócio administrador) e seu filho, Lucas Magno de Freitas (sócio capitalista), passaram a ser, também, os sócios da empresa Log Distribuidora, ocupando o Sr. Carlos Magno a condição de sócio administrador em ambas as empresas.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última combinada com o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Observe-se o disposto nos arts. 113 e 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nas partes que interessam à situação dos autos:

Art. 113. A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, **exceto as operações que destinarem a mercadoria para estabelecimento varejista.**

(...)

Art. 114. Na remessa das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo **para estabelecimento varejista de empresa interdependente**, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária será calculada:

I - em se tratando de **operação interna**, adotando-se como margem de valor agregado **(MVA) o percentual de 177,19%** (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento); e

(...)

Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 113 e 114 desta Parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

III - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

(Destacou-se)

Como se vê, na hipótese de circulação de mercadorias entre empresas interdependentes em que a destinatária exerça o comércio varejista, a operação sujeita-se à substituição tributária, devendo ser utilizada a MVA de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento), o que não foi observado pela Autuada.

A obrigatoriedade de recolhimento do ICMS/ST nas operações em tela está prevista no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

A Impugnante alega que foi surpreendida com a autuação, já que não lhe foi dada oportunidade de comprovar que os fatos não se deram como o alega o Fisco. Acrescenta que os Agentes da Fiscalização se valeram de presunção para criar fatos e

um débito que nunca existiu e que a Log Distribuidora seria um atacadista e não um varejista e que o destaque e recolhimento do imposto estariam corretos.

Entretanto, verifica-se que não há que se falar em surpresa na lavratura do presente Auto de Infração, na medida em que ela foi precedida da emissão do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000015564.68, o qual foi entregue pessoalmente ao sócio administrador da Autuada, Sr. Carlos Magno de Freitas (fls. 02), dele constando a informação de que o objeto da auditoria fiscal seria a “verificação da retenção e do recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no momento da saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte”.

Após a lavratura do Auto de Infração, foi devidamente oportunizada ao Contribuinte a defesa das acusações fiscais, exatamente no período dos 30 (trinta) dias seguintes à notificação de lavratura do Auto de Infração, nos termos do art. 117 do RPTA.

Tal direito foi plenamente exercido pela Autuada quando apresentou a Peça de Defesa de fls. 101/133, acompanhada dos documentos de fls. 134/3.148, não havendo que se falar em ausência de oportunidade para comprovar a inexistência dos fatos que lhe são imputados.

Lado outro, não há nos autos presunção de ocorrência de fatos geradores, posto que toda a autuação se baseou nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela própria Autuada, das quais constam as mercadorias e sua valoração, elementos que foram utilizados para apuração da base de cálculo e do valor do ICMS/ST devidos.

Tais documentos podem ser visualizados no CD de fls. 77.

Saliente-se que a partir de 09/07/10, os sócios da Autuada passaram a ser também os sócios da empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda, sendo o Sr. Carlos Magno o administrador de ambas as empresas.

Tal situação configura a interdependência de estabelecimentos prevista no art. 115, incisos I e III da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o que atrai a aplicação da MVA de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento) prevista no art. 114, inciso I, do mesmo diploma legal.

Ressalte-se que, nos termos do parágrafo único do art. 101 do RICMS/02, para fins de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais deverá ser informada a atividade principal do estabelecimento, classificada segundo Roteiro da Codificação estabelecido pela Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), criada pelo Decreto Federal nº 1.264, de 11 de outubro de 1994.

Verifica-se, então, em consulta de dados cadastrais junto às Receitas Estadual de Minas Gerais e Federal, que a Autuada exerce a atividade de fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, informação que é incontroversa nos autos. Segundo afirma o Fisco, trata-se da atividade de industrialização e comercialização dos produtos da marca “Fina Flor”.

Lado outro, a empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda, tanto no cadastro da Receita Federal como no da Receita Estadual, está registrada com a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade econômica principal de “comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal”. Observe-se:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 10.329.328/0001-00 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 09/09/2008	
NOME EMPRESARIAL LOG DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA - ME			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) LOG DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 47.72-5-00 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 46.46-0-01 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria 46.46-0-02 - Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal 46.19-2-00 - Representantes comerciais e agentes do comércio de mercadorias em geral não especializado			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
LOGRADOURO R TAQUARIL	NÚMERO 640	COMPLEMENTO LETRA: A;	
CEP 30.285-380	BAIRRO/DISTRITO SAUDADE	MUNICÍPIO BELO HORIZONTE	UF MG
ENDEREÇO ELETRÔNICO GU STAVO@AFISCON.COM.BR		TELEFONE (31) 3273-7655	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 09/09/2008	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

Cabe destacar, também, que essa empresa efetuou alteração do seu Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE, em 19/03/10, mudando-o de comércio atacadista para comércio varejista, conforme tela do SIARE a seguir:

Secretaria de Estado de Fazenda
Buscar Serviços

Home
Controle de Acesso
Configuração
Tabela
Consulta
Relatório

- Administração de Serviços >
- Atividades Fiscais >
- CDFA >
- CDT >
- Conhecimento de Transporte Eletrônico >
- Conta Corrente Fiscal >
- Demonstrativos Fiscais >
- Documento de Arrecadação >
- Formalização >
- Inscrição Estadual >
- Nota Fiscal Avulsa >
- Nota Fiscal Eletrônica >
- PED >
- Protocolo >
- Regime Especial >

### Consulta Histórico de CNAE

**Filtro**

Tipo de Identificação: Inscrição Estadual

Identificação: 001089486.00-46 PESQUISAR

CNAE	CNAE Ofício		
<b>Resultados da Consulta</b>			
1 registros < 1 de 1 > 1			
Inscrição Estadual: 001089486.00-46	CNPJ: 10.329.328/0001-00		
Nome Empresarial: LOG DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA	Regime Recolhimento: DEBITO E CREDITO		
CNAE	Desmembramento	Data Início Vigência	Data Fim Vigência
01 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria	01 - 4646-0/01	10/09/2008	18/03/2010
00 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal	00 - 4772-5/00	19/03/2010	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o contrato social da Log Distribuidora de Cosméticos Ltda (fls. 73), a sociedade abrange as seguintes atividades: comércio varejista e atacadista de produtos e cosméticos de perfumaria, produtos de higiene pessoal e representação comercial por conta de terceiros, o que ratifica os dados cadastrais citados.

Os argumentos da Impugnante, no sentido de que a autuação é fundada em uma análise frágil das notas fiscais e de que a Fiscalização não analisou a predominância das vendas nas notas fiscais, baseando-se somente no CNAE principal para concluir que a Log Distribuidora seria um atacadista, não condizem com a realidade.

A autuação baseou-se exatamente nos elementos contidos nas notas fiscais de saída de mercadoria, os quais demonstram que o estabelecimento da empresa Log Distribuidora realizava vendas a consumidor final, o que, para fins tributários, caracteriza a condição de varejista, como se verá.

Segundo o Fisco, a empresa Log Distribuidora comercializava apenas produtos da marca “Fina Flor”, produzidos pela Autuada, situação que justifica as grandes quantidades de mercadorias constantes das notas fiscais emitidas da segunda para a primeira (amostragem às fls. 39/64).

A partir da alteração de CNAE efetuada pela Log Distribuidora em 2010, que mudou a atividade econômica principal desse estabelecimento de comércio atacadista para comércio varejista, houve um aumento gradativo na emissão de notas fiscais de saída com destino a consumidor final.

O quadro abaixo demonstra a quantidade de notas fiscais emitidas pela empresa Log Distribuidora ao longo de 2011 para cada tipo de destinatário (contribuintes e não contribuintes pessoas jurídicas e físicas):

### Notas Fiscais de Saídas emitidas pela Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.

Tipo de Destinatário	Quant. NFe 1º SEM 2011	Quant. NFe 2º SEM 2011	Quant. NFe Total 2011	Percentual (%)
Contribuinte	1705	672	2377	78,16
Pessoa Jurídica (com CNPJ e sem Inscrição Est.)	15	25	40	1,32
Pessoa Física	99	525	624	20,52
TOTAL	1819	1222	3041	100,00

Às fls. 3.161 dos autos, o Fisco listou todas as notas fiscais de venda emitidas pela empresa Log Distribuidora para pessoas físicas no período de janeiro a junho de 2011, assim como a página do Auto de Infração em que podem ser visualizadas a maioria delas.

Saliente-se que tais documentos fiscais foram incluídos nos autos pela própria Impugnante, constando do Anexo VI da Peça de Defesa (fls. 470/3.121).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando que o comércio varejista representa o último elo da cadeia de distribuição, onde se encerram todas as etapas da circulação da mercadoria, pode-se dizer que cerca de 22% (vinte e dois por cento) das notas fiscais de venda de mercadorias emitidas pela Log Distribuidora durante o ano de 2011 tiveram como destino o consumo final.

Por fim, saliente-se que, não obstante a empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda exercer concomitantemente as atividades de comércio atacadista e varejista, sua classificação para fins de recolhimento do ICMS/ST deve ser de varejista, como estabelecem as notas de abertura da Seção “G” do Anexo XIV do RICMS/02, a seguir transcritas:

Seção G

COMÉRCIO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS

Esta seção compreende as atividades de compra e venda de mercadorias, sem transformação significativa, inclusive quando realizadas sob contrato.

(...)

As unidades comerciais que revendem tanto para empresas como para o público em geral devem ser classificadas como varejista.

(Grifou-se)

A combinação de tal exigência legal com o fato demonstrado nos autos de que a empresa Log Distribuidora realizava cerca de 22% (vinte e dois por cento) de suas vendas para não contribuintes, mostra-se suficiente para afastar qualquer argumento de defesa baseado na alegação de que tal empresa era um atacadista e não um varejista para fins de ICMS/ST.

A Consulta de Contribuinte nº 206/15, que trata das transferências de mercadorias do estabelecimento industrial para o estabelecimento filial na hipótese em que estas serão comercializadas tanto no atacado quanto no varejo, trata o tema da mesma forma:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/15

(...)

ICMS – TRANSFERÊNCIA – ESTABELECIMENTO ATACADISTA E VAREJISTA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA- APLICABILIDADE – TRATANDO-SE DE ESTABELECIMENTO FILIAL QUE EXERCE CONCOMITANTEMENTE AS ATIVIDADES DE COMÉRCIO ATACADISTA E VAREJISTA, AINDA QUE ESTA ÚLTIMA SEJA SECUNDÁRIA, DEVERÁ SER OBSERVADA A RESSALVA CONTIDA NO INCISO III DO ART. 18 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/2002, CABENDO AO ESTABELECIMENTO FABRICANTE A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NO MOMENTO EM QUE ESTE PROMOVER A TRANSFERÊNCIA DAS MERCADORIAS PARA A REFERIDA FILIAL.

CONSULTA

1 - O QUE DEFINE O ESTABELECIMENTO FILIAL DA CONSULENTE COMO COMÉRCIO ATACADISTA OU VAREJISTA, UMA VEZ QUE ESTE EXERCE ESSAS ATIVIDADES CONCOMITANTEMENTE?

2 - A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS PARA O ESTABELECIMENTO FILIAL DEVE SER REALIZADA COM OU SEM A RETENÇÃO DO ICMS/ST, CONSIDERANDO QUE ESTAS SERÃO COMERCIALIZADAS TANTO NO ATACADO, QUANTO NO VAREJO?

(...)

5 - TODAS AS ATIVIDADES DE BENS OU SERVIÇOS DIRETAMENTE A CONSUMIDOR FINAL, INDEPENDENTEMENTE DE SER CONTRIBUINTE OU NÃO, SÃO DEFINIDAS COMO VAREJO?

RESPOSTA

1 E 2 - NOS TERMOS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART.101 DO RICMS/2002, PARA FINS DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS DE MINAS GERAIS DEVERÁ SER INFORMADA A ATIVIDADE PRINCIPAL DO ESTABELECIMENTO, CLASSIFICADA SEGUNDO ROTEIRO DA CODIFICAÇÃO ESTABELECIDO PELA COMISSÃO NACIONAL DE CLASSIFICAÇÃO (CONCLA), CRIADA PELO DECRETO FEDERAL Nº 1.264, DE 11 DE OUTUBRO DE 1994.

VERIFICA-SE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DO ESTABELECIMENTO FILIAL DA CONSULENTE INFORMADA NO CADASTRO É A DE COMÉRCIO ATACADISTA DE ÁGUA MINERAL (CNAE 4635-4/01) E, COMO ATIVIDADE SECUNDÁRIA, O COMÉRCIO VAREJISTA DE BEBIDAS (CNAE 4723-7/00).

VALE DESTACAR QUE A LIVRE INICIATIVA É PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL, NO QUAL SE FUNDA A ORDEM ECONÔMICA NACIONAL, CONFORME DISPOSTO NOS ARTS.1º E 170 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL/1988, NÃO CABENDO AO ESTADO CERCEAR OU DIFICULTAR AS PRÁTICAS MERCANTIS LÍCITAS DO CONTRIBUINTE. ASSIM, NÃO HÁ ÓBICE À PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADES PELA CONSULENTE NO MESMO ESTABELECIMENTO.

TODAVIA, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ATRIBUI CERTOS ASPECTOS DO IMPOSTO À EXECUÇÃO DO COMÉRCIO VAREJISTA, DENTRE ELES, A DETERMINAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NAS TRANSFERÊNCIAS PROMOVIDAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO INDUSTRIAL FABRICANTE.

**COM EFEITO, TRATANDO-SE DE ESTABELECIMENTO FILIAL QUE EXERCE CONCOMITANTEMENTE AS ATIVIDADES DE COMÉRCIO ATACADISTA E VAREJISTA, AINDA QUE ESTA ÚLTIMA SEJA SECUNDÁRIA, DEVERÁ SER OBSERVADA A RESSALVA CONTIDA NO INCISO III DO ART. 18 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/2002, CABENDO AO ESTABELECIMENTO FABRICANTE A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NO MOMENTO EM QUE ESTE PROMOVER A TRANSFERÊNCIA DAS MERCADORIAS PARA A REFERIDA FILIAL.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

5 - PARA EFEITO DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, CONSUMIDOR FINAL É O ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU BEM, PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO OU INTEGRAÇÃO NO ATIVO IMOBILIZADO, ONDE EFETIVAMENTE SE ENCERRAR TODAS AS ETAPAS DA CIRCULAÇÃO FÍSICA, ECONÔMICA OU JURÍDICA DA MERCADORIA OU BEM.

POR SEU TURNO, SEGUNDO ROTEIRO ESPECÍFICO DO CONCLA, O COMÉRCIO VAREJISTA REPRESENTA O ÚLTIMO ELO DA CADEIA DE DISTRIBUIÇÃO, COMPREENDENDO AS ATIVIDADES DE REVENDA DE MERCADORIAS NOVAS E USADAS, EM LOJA OU NÃO, PREPONDERANTEMENTE PARA O CONSUMIDOR FINAL, PARA CONSUMO PESSOAL OU DOMICILIAR.

(DESTACOU-SE)

Logo, corretas as exigências de ICMS/ST realizadas pelo Fisco e sem razão a Impugnante em seus argumentos.

Quanto à argumentação da Autuada de que não foi realizada uma fiscalização *in loco*, a qual constataria que a empresa Log Distribuidora não é aberta ao público, está instalada em um galpão e não fica em uma área comercial da cidade, cumpre esclarecer que, não obstante já ter sido demonstrado de forma clara que a empresa Log Distribuidora deve ser tratada para fins tributários como varejista, conforme salientado pela Fiscalização, uma verificação *in loco*, como pretendida pela Impugnante, seria impossível de ser realizada.

A empresa Log Distribuidora foi alvo de um cancelamento compulsório de sua inscrição estadual em 01/02/12 por desaparecimento do Contribuinte, deixando em aberto um passivo tributário relativo a tributos não recolhidos, formalizado por meio de 8 (oito) PTAs, cujo saldo devedor em 28/09/16 é de R\$1.926.889,00 (um milhão, novecentos e vinte e seis mil, oitocentos e oitenta nove reais):

VFGAN49N	S I C A F	SEF/MG
NFGAN49N	Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais	18.10.2016
M367365	Consulta Bloqueio/Reativacoes do Contribuinte	17:30
Inscr. Estadual: 001089486 00 46		
Nome Comerc.: LOG DISTRIBUIDORA DE COSMETICOS LTDA		
Situacao: CANCELADO Data da Inscricao: 10.09.2008		
Data Bloqueio: 01.02.2012 Tipo Bloqueio:COMPULSORIO		
Motivo Bloqueio: DESAPARECIMENTO DO CONTRIBUINTE		
Data Reativacao:		
Motivo Reativacao:		
Data Bloqueio: 28.12.2012 Tipo Bloqueio: CANCELADO		
Motivo Bloqueio:		
Data Reativacao:		
Motivo Reativacao:		
Comando:		
Enter-PF1---PF2---PF3---PF4---PF5---PF6---PF7---PF8---PF9---PF10---PF11---PF12---		
Help Desis Fim -Pag +Pag Retrn Menu		

Por sua vez, o documento intitulado “Laudo Pericial Contábil Particular”, em resposta ao quesito nº 6 – “A empresa é aberta ao público? Em qual condição ela se encontra?” – (fls. 3.142) afirma que: “... a empresa Log, que é a destinatária está localizada com o seguinte endereço: Rua Taquaril 640A, Bairro Jonas Veiga, Belo Horizonte, MG. Esse endereço é de funcionamento da empresa e desenvolvimento de suas atividades”.

Todavia, o Fisco constatou, mediante diligência realizada em 08/09/16, que esta informação não corresponde à verdade atual. No local citado, que é bem próximo ao estabelecimento onde funciona a Empresa Autuada, atualmente está instalada uma empresa de festas (Chequer Festas). Trata-se de um bairro residencial com casas e comércio na redondeza (vide imagem de fls. 155).

Além do mais, a própria Autuada faz prova contra si no documento retirado da *internet* e por ela apresentado às fls. 154, do qual consta textualmente que a empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda “*atua no ramo de loja de artigos de varejo em geral*”.

Dessa forma, reitera-se a ausência de razão da Impugnante em seus argumentos, não havendo dúvidas de que a empresa Log Distribuidora também realiza vendas no varejo, devendo ser tratada como tal para fins da legislação de regência do imposto.

A Impugnante alega, ainda, que as penalidades impostas e os juros moratórios têm caráter nitidamente confiscatórios, devendo ser excluídos em razão dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade. Acrescenta que nenhum dos fundamentos legais contidos na autuação diz respeito à atualização monetária ou juros de mora cabíveis.

Entretanto, verifica-se que as multas aplicadas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida.

Ademais, tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se em razão do descumprimento de obrigação acessória.

Esse tema tão relevante é sempre objeto de estudo por parte dos doutrinadores.

Na lição de Ricardo Lobo Torres (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se

define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Fazendo análise da multa de revalidação, o desembargador Orlando Carvalho definiu-a com precisão:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC.** 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada legal pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE.** A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

No que tange à alegação de falta dos fundamentos legais da atualização monetária e juros de mora cabíveis, ressalta-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 prevê que os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos federais.

A matéria também é tratada no art. 226 da mesma lei, que estabelece:

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Em Minas Gerais a regulamentação acerca da aplicação de juros e correção monetária nos créditos tributários consta da Resolução nº 2.880/97, a qual prevê, em seu art. 1º, que os créditos tributários serão corrigidos de acordo com a Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC):

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A incidência da correção inclusive sobre as multas está assegurada no art. 2º da mesma resolução:

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

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

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Dessa forma, sem razão a Impugnante, restando corretas as exigências de correção tanto sobre o valor do tributo quanto das multas que compõem o crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, nota-se que a própria Autuada confunde as duas empresas em sua peça de defesa, provavelmente em razão de serem administradas por uma única pessoa, ao pedir, no item 3 de fls. 132, que o valor pago a idêntico título (ICMS/ST) pela empresa Log Distribuidora seja compensado com o tributo exigido nesse Auto de Infração.

Saliente-se, porém, que o presente feito fiscal tem por Sujeito Passivo apenas a empresa Bioclass Indústria de Cosméticos Ltda - ME, não havendo que se falar em compensação dos tributos por ela devidos com imposto pago por empresa distinta, e que eventual imposto recolhido indevidamente pela empresa Log Distribuidora, em razão de não observância das regras de substituição tributária aplicáveis às operações por ela realizadas, poderá ser objeto de pedido de restituição de indébito tributário, nos termos dos arts. 28/36 do RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de despacho interlocutório da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão para que a Impugnante, considerando os argumentos apresentados na peça de defesa, demonstrasse que durante todo o período autuado, a destinatária (interdependente) configurava-se como “estabelecimento atacadista”, comprovando que as operações por ela realizadas, seja para pessoas físicas ou jurídicas, eram em montante que caracterizasse as vendas por atacado. Vencida a Proponente. Ainda, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que as acolhia. Também, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir o pedido de perícia. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que o deferia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que o julgava improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos (Revisora).

**Sala das Sessões, 11 de abril de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.396/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000429771-83	
Impugnação:	40.010140918-52	
Impugnante:	Bioclass Indústria de Cosméticos Ltda - ME IE: 062406435.00-30	
Proc. S. Passivo:	Antônio Roberto Winter de Carvalho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de falta de retenção/recolhimento incidente nas saídas das mercadorias constantes do item 24 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As operações ocorreram no período de janeiro a junho de 2011 e destinaram mercadorias a empresa interdependente, a qual, no entendimento do Fisco, exercia a atividade de comércio varejista, deixando de observar exceção prevista no *caput* do art. 113 e de aplicar a Margem de Valor Agregado (MVA) do art. 114, inciso I, ambos do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, § 2º, inciso I e 54, inciso VI. A penalidade isolada foi aplicada considerando as disposições do art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

A Impugnante argumenta que o Auto de Infração está eivado de equívocos, razão pela qual deve ser anulado na sua totalidade, por violação aos princípios da legalidade, ampla defesa e verdade real, na medida em que autuação não descreve a contento os pressupostos de fato do ato administrativo de lançamento.

Afirma, ainda, que a fundamentação legal não substitui a fundamentação fática exigida no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 e que não há fato gerador pormenorizado na autuação debatida.

Declara que a Fiscalização utilizou-se de presunção para criar fatos que ao final foram utilizados para atribuir um débito que nunca existiu. Neste sentido, com base em presunção equivocada quanto à operação realizada pela Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. como sendo varejista, imputou responsabilidade à Impugnante por ausência de retenção/recolhimento de ICMS, pois, se de fato o Fisco tivesse realizado a

alegada conferência das notas fiscais, identificaria que tais operações, são eminentemente de atacadista e houve o destaque correto do ICMS/ST.

Sustenta que a presente autuação é fundada em uma análise frágil das notas fiscais e sequer foi realizada a fiscalização *in loco*, pois se tivesse sido feita constatar-se-ia que a Log Distribuidora de Cosméticos jamais teve as portas abertas ao público e o local onde era instalada, um galpão, não faz parte de área comercial na região.

Acrescenta que jamais foi acionada para prestar informações e apresentar documentação contábil para demonstrar as operações realizadas entre a Impugnante e a empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.

Defende que, havendo presunção de prática de infração tributária material, o Fisco deve colher as provas que a corroborem para lavrar o Auto de Infração, sob pena de declaração de nulidade do ato.

Inserir o art. 142 do Código Tributário Nacional, para reforçar que o lançamento tributário tem a função de dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, o que não aconteceu com a lavratura do Auto de Infração impugnado.

Ressalta que a Fiscalização não analisou a predominância das vendas nas notas fiscais, baseando-se somente no CNAE principal.

Enfatiza que se o Fisco pretende constituir determinado crédito tributário, deve fazê-lo dentro dos parâmetros legais e constitucionais, por meio do devido processo legal e, no caso, não há prova de que a Impugnante deixou de reter/recolher ICMS/ST, pois o fez de acordo com a legislação e as operações realizadas, ou seja, de atacadista.

Destaca que a empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. consta junto à Receita Federal com atividades econômicas secundárias:

- 46.46-0-01 – Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria;
- 46.46-0-02 – Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal;
- 46.19-2-00 – Representantes comerciais e agentes de comércio de mercadorias em geral não especificado.

Entretanto, ressalta que a empresa em questão tinha como atividade preponderantemente o comércio atacadista e esclarece as diferenças entre venda por atacado e venda a varejo, expondo que:

- as vendas por atacado são realizadas em grandes quantidades, em caixas fechadas;
- as vendas a varejo pressupõem a existência de uma loja comercial com prateleiras e exposição de produtos e que o local onde estava estabelecida a Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. é um galpão, sem qualquer funcionalidade para vendas a público para um consumidor final;
- pelo valor de mercado dos produtos é possível identificar que a venda é atacadista, devido ao custo menor do que se fosse venda de varejista.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pondera que, na eventualidade de ser devido o tributo, as penalidades impostas e os juros moratórios tem caráter nitidamente confiscatório. Afirma que as multas devem pautar pela razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de se afrontar o ordenamento constitucional, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal.

Por fim, sustenta a necessidade de produção de prova pericial contábil com a finalidade de demonstrar a veracidade dos fatos aludidos na Impugnação, para tanto formula os seguintes quesitos e indica assistente técnico:

1-Houve negócios jurídicos praticados entre Bioclass Indústria de Cosméticos Ltda. e Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.? Se positivo, favor detalhar.

2- A Impugnante exerce qual atividade?

3-A empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. exerce qual atividade? Que atividade é preponderante?

4- O que comprova que a atividade de determinada empresa é atacadista? No caso da Log Distribuidora de Cosméticos Ltda. o que comprovaria que a mesma é atacadista ou varejista?

5- O que difere um atacadista e um varejista no presente caso?

6- Que documentos comprovam a condição de varejista?

7- A empresa está aberta ao público? Efetiva venda direta ao público?

8- Qual a correta alíquota de ICMS a ser aplicada a essa empresa?

9- Qual o correto tratamento de ICMS a ser aplicado na relação entre Bioclass Indústria e Cosméticos Ltda. e Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.?

10- Existem operações de varejo realizadas pela Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.? Se positivo, qual a porcentagem de representação dessa venda para o consumidor final?

11- É possível identificar pelas notas fiscais que tipo de operação de venda fora realizada pela empresa, no período de 01/2011 a 06/2011, se varejo ou atacadista? Justifique.

12- Com as documentações que instruem o Auto de Infração, é possível concluir qual a atividade preponderante da empresa Log Distribuidora de Cosméticos Ltda.?

13-Existe diferença de preço de uma mesma mercadoria sendo ela proveniente de atacado ou varejo? Nesse interim, analisando as notas fiscais da Impugnante é possível identificar que, considerando o

valor de mercado de determinados produtos para o consumidor final e o valor que constam nas notas de venda da empresa, o preço é de fato menor por ser atacadista?

Como se vê, as perguntas giram em torno da tentativa de demonstrar que a destinatária das mercadorias, Log Distribuidora de Cosméticos Ltda., seria uma empresa atacadista e não uma varejista, o que afastaria a aplicação da MVA de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento), prevista no art. 114, inciso I do Anexo XV do RICMS/02.

Esta é exatamente a questão central da discussão nos presentes autos.

Importa destacar que, na ausência da realização de despacho interlocutório para que a Impugnante demonstrasse que durante todo o período autuado, a destinatária (interdependente) configurava-se como “estabelecimento atacadista”, comprovando que as operações por ela realizadas, seja para pessoas físicas ou jurídicas, eram em montante que caracterizasse as vendas por atacado, seria necessária a realização da prova pericial exatamente para que tal informação viesse aos autos.

A questão apenas pode ser sanada com a análise e parecer de um perito, uma vez que não constam do Auto de Infração (fls. 04/05) e do Relatório Fiscal (fls. 07/09), elementos que demonstram de forma adequada a fundamentação fática e jurídica da lavratura do Auto de Infração.

Veja-se que a principal questão dos autos é a definição de ser ou não a destinatária estabelecimento varejista. Neste sentido, veja-se a legislação em debate:

**CAPÍTULO XVIII**

**Das Operações com Cosméticos, Perfumaria, Artigos De Higiene Pessoal e de Toucador**

Art. 113 - A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, ressalvado o disposto no § 2º.

§ 1º - Na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no caput, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

§ 2º - Aplica-se o regime de substituição tributária às operações com as mercadorias referidas no caput realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

I - o destinatário da mercadoria for estabelecimento varejista;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o destinatário da mercadoria for microempresa ou empresa de pequeno porte;

III - a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária seja estabelecida nos termos do item 1 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 deste Anexo.

Art. 114 - Na remessa das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo para estabelecimento varejista, para microempresa ou empresa de pequeno porte, de empresa interdependente, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária prevista no item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 deste Anexo será calculada:

I - em se tratando de operação interna, adotando-se como margem de valor agregado (MVA) o percentual de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento); e

II - em se tratando de operação interestadual, adotando-se a MVA ajustada conforme disposto no § 5º do art. 19, desta Parte, utilizando-se o percentual estabelecido no inciso I como MVA ST original.

Parágrafo único. O disposto no inciso II do caput aplica-se, inclusive, quando o contribuinte mineiro for o responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria no território mineiro.

Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 113 e 114 desta Parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;

II - uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

III - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas;

V - uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;

VI -

VII - uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto que tenha fabricado ou importado;

VIII - uma delas promover transporte de mercadoria utilizando veículos da outra, sendo ambas contribuintes do setor de cosméticos;

IX - uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

Parágrafo único. Para a apuração dos percentuais de que trata o inciso IV do caput, será observado o seguinte:

I - em se tratando de estabelecimentos em início de atividade, serão considerados os valores dos meses de efetivo funcionamento;

II - em se tratando de estabelecimento com início de atividade no segundo semestre do exercício anterior, serão considerados os valores referentes aos meses anteriores aos das respectivas operações, limitado ao total de 12 meses; e

III - não serão consideradas as operações de venda de matérias-primas ou produtos intermediários destinados exclusivamente à industrialização pelo comprador.

Não se questiona nos autos a interdependência, mas é importante, para aplicação da margem de valor agregado e incidência do imposto por substituição tributária conhecer-se a característica do estabelecimento destinatário.

Esta questão não está nítida nos autos.

O lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário é seguir os ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional, pautando-se nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;

- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que nem todos estes passos foram seguidos, uma vez que apenas poderia ser determinado que o crédito tributário na forma posta pelo Fisco se o destinatário se caracterizar como varejista.

Deve-se destacar que a informação deveria constar do próprio lançamento, ou seja, do Auto de Infração. As informações vindas posteriormente, junto a manifestação fiscal não podem suprir a falta de lançamento.

Cumpra frisar que é admissível o uso de presunções, como meios indiretos de prova que são, na impossibilidade de se apurar concretamente o crédito tributário, quando há fortes indícios, vestígios e indicações claras da ocorrência do fato gerador sem o devido pagamento do tributo devido.

A presunção é uma ilação que se tira de um fato conhecido para se provar, no campo do Direito Tributário, a ocorrência da situação que se caracteriza como fato gerador do tributo.

Note-se que a utilização de presunção não fere o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade cerrada, pois não há alargamento da hipótese de incidência do tributo, tão pouco aumento da base de cálculo.

Neste sentido, o Fisco poderia se valer do CNAE-Fiscal da destinatária, como fez, para buscar sua caracterização.

Contudo, no caso dos autos, a Impugnante trouxe uma contraprova à presunção de que a destinatária não seria atacadista.

Maria Rita Ferragut, em sua obra “Presunções no Direito Tributário”, assim se manifesta sobre a questão da utilização de presunções pelo Fisco:

“O arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços e atos jurídicos poderá validamente ocorrer sempre que o sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado:

- não prestar declarações ou esclarecimentos;
- não expedir os documentos a que esteja obrigado; e
- prestar declarações ou esclarecimento que não mereçam fé ou expedir documentos que também não a mereçam.

No entanto, não basta que algum dos fatos acima tenha ocorrido, a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: *faz-se imperioso* que, além disso, o resultado da omissão ou do vício da documentação implique *completa impossibilidade de*

*descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico.*

Assim, o agente não poderá deter-se a uma provável impossibilidade de descoberta da verdade material; deverá constatar a completa inviabilidade de se obterem dados confiáveis a partir de uma investigação.”

Assim, faltam elementos para demonstrar que a destinatária era efetivamente um “estabelecimento varejista”. Não demonstrado nos autos que a destinatária era “estabelecimento varejista” conforme excetuam as normas regulamentares acima transcritas (art. 113 do Anexo XV do RICMS/MG) não é possível dizer que a retenção da forma feita pela Impugnante foi incorreta e que resta algum tributo a ser pago.

Pelo exposto, em preliminar, propus a realização de despacho interlocutório para que a Impugnante, considerando os argumentos apresentados em sua peça de defesa, demonstrasse que durante todo o período autuado, a destinatária (interdependente) configurava-se como “estabelecimento atacadista”, comprovando que as operações por ela realizadas, seja para pessoas físicas ou jurídicas, eram em montante que caracterizasse as vendas por atacado. Como fiquei vencida em relação a esta proposta, deferi o pedido de prova pericial para que viessem aos autos elementos e provas no sentido de verificar a ocorrência da imputação fiscal.

Tendo em vista que também a prova pericial não foi deferida, considero que não existem elementos de prova suficientes nos autos à manutenção do lançamento, motivo pelo qual acolho as prefaciais arguidas pela Impugnante.

Ultrapassada a preliminar e tendo a Câmara considerado que inexistem vícios no lançamento, ainda assim, não vejo os elementos capazes de sustenta-lo, pelo que julgo-o improcedente.

**Sala das Sessões, 11 de abril de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**