

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.340/19/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001128697-75	
Impugnação:	40.010146648-28	
Impugnante:	Baterias Pioneiro Industrial Ltda. IE: 001877994.00-30	
Proc. S. Passivo:	Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – SIMULAÇÃO - DESTINATÁRIO DIVERSO. Constatado que a Autuada, estabelecida no Estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais, fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária em operações simuladas com distribuidora mineira do mesmo grupo empresarial, consignando nas notas fiscais de venda valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, a qual, na verdade, era destinada à contribuinte mineiro diverso do indicado no documento fiscal (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas). Lançamento retificado pelo Fisco para alterar o Relatório Fiscal, especificamente a Base Legal constante do item 9 – Capitulação Legal, excluindo o Convênio ICMS nº 52/2017 e incluindo o Convênio ICMS nº 81/1993 no subitem Infringências. Exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve-se adequar a apuração do ICMS/ST devido nas operações objeto de autuação, para deduzir, do montante apurado pelo Fisco a título de “Débitos ICMS/ST”, o valor de ICMS operação própria cobrado pelas operações do substituto, e, também, considerando que as multas isoladas exigidas nos autos são conexas com a mesma operação, aplicar, de acordo com cada situação, somente a multa isolada mais gravosa, nos termos do art. 211 do RICMS/02. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, estabelecida no Estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais, fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária, no período de agosto de 2014 a agosto de 2017.

Com base em “Relatório de Investigação do Grupo Pioneiro Industrial”, o Fisco verificou que a Autuada simulou operações com a empresa mineira “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, formalmente estabelecida em Juiz de Fora (MG), consignando nas notas fiscais de venda valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, a qual era destinada a contribuinte mineiro diverso do indicado no documento fiscal (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

O presente Auto de Infração encontra-se instruído, dentre outros, com os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000025462.11 (fls. 02/03);
- Relatório Fiscal (fls. 10/26);
- mídia eletrônica (DVD) contendo os seguintes Anexos ao Auto de Infração: Anexo I (*Relação de Notas Fiscais Eletrônicas de vendas da Autuada para “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, com destaque dos valores de base de cálculo e ICMS/ST*), Anexo II (*Relação de Notas Fiscais Eletrônicas de vendas da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” para atacadistas e varejistas mineiros*) e Anexo III (*Relação de Notas Fiscais Eletrônicas de vendas da Autuada para “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, com destaque dos valores das operações correspondentes à base de cálculo ICMS operação própria*) (fl. 27);
- Anexo IV: cópias impressas por amostragem de Notas Fiscais Eletrônicas de vendas da Autuada para “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” (fls. 28/40);
- Anexo V: cópias impressas por amostragem de Notas Fiscais Eletrônicas de vendas da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” para atacadistas e varejistas mineiros (fls. 41/55);
- Anexo VI – “Relatório de Investigação Grupo Pioneiro Industrial” (fls. 56/76).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 82/117, acompanhada dos documentos de fls. 118/128.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, “*para, preliminarmente, anular o presente Auto de Infração ou, no mérito, julgar improcedente a autuação, nos termos acima alinhavados, ou ainda, subsidiariamente, determinar a redução da multa aplicada, o que somente se requer pelo Princípio da Eventualidade*”.

Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à Impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco reformula o lançamento, conforme “Termo de Rerratificação” de fls. 135/136, para alterar o Relatório Fiscal, especificamente a Base Legal constante do item 9 – Capitulção

Legal, excluindo o Convênio ICMS nº 52/2017, Cláusula Oitava, e incluindo o Convênio ICMS nº 81/1993, Cláusula Oitava, no subitem Infringências.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 141/176, reiterando os termos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 180/217, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 222/249, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da retificação do lançamento de fls. 135/136 e, ainda, para (I) adequar a apuração do ICMS/ST devido nas operações objeto de autuação, devendo deduzir, do montante apurado pelo Fisco a título de “Débitos ICMS/ST”, o valor de ICMS operação própria cobrado pelas operações do substituto, e (II) considerando que as multas isoladas exigidas nos autos são conexas com a mesma operação, aplicar, de acordo com cada situação, somente a multa isolada mais gravosa, nos termos do art. 211 do RICMS/02.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que *“apesar de citar diversos dispositivos para justificar a ação fiscal, o que se observa é que não há correlação entre as normas indicadas e a suposta conduta praticada”*.

Listando os dispositivos que fundamentaram o Auto de Infração, com indicação de forma sucinta do significado de cada um, conclui que *“não houve a citação expressa do dispositivo legal que pudesse autorizar a desconsideração do arranjo societário do Grupo Pioneiro, ou mesmo que determinasse outra forma de cálculo do ICMS-ST”*, tornando nulo o lançamento, por ofensa ao art. 89, inciso V, do RPTA.

Argui, ainda, que o único dispositivo citado no Auto de Infração que não apresenta caráter genérico seria a Cláusula Oitava do Convênio de ICMS nº 52/17, reproduzida às fls. 89/90, que, embora tenha relação com a descrição dos fatos, não estava vigente durante o período autuado e, ainda, encontra-se com seus efeitos suspensos, em razão de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), na ADI 5866, conforme excertos transcritos às fls. 91/92.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que, em decorrência dessa decisão, “foi proferido o Despacho do Secretário-Executivo do CONFAZ nº 02/2018, dando ciência aos Estados da suspensão dos efeitos das cláusulas com aplicabilidade suspensa”.

Todavia, equivocado é o entendimento da Impugnante.

Não há nos autos qualquer discussão a respeito do “arranjo societário do Grupo Pioneiro”, não sendo, portanto, objeto de “desconsideração” por parte da Fiscalização.

O que foi devidamente demonstrado é o fato de que a distribuidora mineira (integrante do Grupo Pioneiro), supostamente estabelecida em Juiz de Fora/MG, dispõe de existência exclusivamente formal, e não de fato.

Também não há que se falar que houve determinação de “outra forma de cálculo do ICMS-ST”, pois, diante da constatação de que a Autuada se utilizava de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, o Fisco apenas efetuou a adequação da base de cálculo ao valor real da operação.

No tocante à reclamação de que o Convênio ICMS nº 52/17, que constava na capitulação legal do Auto de Infração, ainda não vigorava à época do período fiscalizado, registra-se que o Fisco, verificando ter razão a Defesa, retificou o lançamento, conforme “Termo de Rerratificação” de fls. 135/136, para alterar o Relatório Fiscal, especificamente a Base Legal constante do item 9 – Capitulação Legal, excluindo o Convênio ICMS nº 52/17, Cláusula Oitava, e incluindo, no subitem Infringências, o Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula Oitava, vigente à época dos fatos geradores, que assim dispõe:

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Destaca-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, havendo total correlação entre as normas indicadas e a conduta praticada pela Autuada.

Salienta-se que, mesmo ante a constatação de eventual incorreção na peça fiscal, que, no presente caso, foi devidamente sanada pelo Fisco, a legislação vigente mineira estabelece que essa ocorrência não acarreta nulidade do Auto de Infração, considerando que há elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 155. Na lavratura de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento, será observado o seguinte:

(...)

II - as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

RPTA

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Ressalta-se, ainda, que, após a retificação do lançamento fiscal, foi aberto o prazo de 30 (trinta dias) ao Sujeito Passivo para impugnação, cumprindo rigorosamente os termos do art. 120, § 1º, do RPTA, não sendo admissíveis as alegações da Defesa de que houve desrespeito ao inciso V do art. 89 do RPTA e ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), e tampouco que não lhe teria sido assegurado o direito à ampla defesa.

Noutra vertente, a Impugnante contesta as informações constantes do “Relatório de Investigação” (Anexo VI do Auto de Infração), afirmando que, sob pena de nulidade da ação fiscal, *“não podem ser levadas em consideração, pois resultam de uma “produção de prova” unilateral e totalmente parcial”, não tendo “natureza jurídica de prova, à luz dos arts. 136 e seguintes do RPTA”.*

Conclui que *“a razão de ser do Auto de Infração não está na existência ou inexistência de um fato; e sim na descon sideração jurídica de atos e negócios”, devendo “ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração, por ofensa aos arts. 83, e 89, VI do RPTA”.*

No entanto, não procedem os argumentos da Impugnante, pois o objeto do presente Auto de Infração não guarda qualquer relação com o procedimento de “Desconsideração de Ato ou Negócio Jurídico”, a que se referem os arts. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Com feito, conforme claramente disposto no parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75, reproduzido no § 7º do art. 83 do RPTA, quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não é necessária a descon sideração do negócio jurídico, uma vez que os negócios jurídicos simulados, por se tratar de ilícitos típicos (evasão fiscal), não se enquadram na norma contida no art. 116, parágrafo único do CTN.

Desse modo, no caso concreto, o Fisco sequer precisaria descon siderar o negócio jurídico em questão, bastando demonstrar que houve operações simuladas realizadas entre os estabelecimentos da Autuada e a empresa distribuidora mineira, com a finalidade de reduzir parcela do imposto devido, conforme restará evidenciado na discussão de mérito do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a presente autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada, estabelecida no Estado de Santa Catarina, contribuinte substituto tributário inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais, fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, reteve e recolheu a menor ICMS devido por substituição tributária, no período de agosto de 2014 a agosto de 2017.

Como dito, com base em “Relatório de Investigação do Grupo Pioneiro Industrial”, o Fisco verificou que a Autuada simulou operações com a empresa mineira “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, formalmente estabelecida em Juiz de Fora (MG), consignando nas notas fiscais de venda valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, a qual era destinada a contribuinte mineiro diverso do indicado no documento fiscal (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Referido “Relatório de Investigação”, acostado às fls. 57/76 dos autos, (Anexo VI do Auto de Infração), foi elaborado pelo Grupo de Combate a Fraudes da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora, cujo objeto teve, como ponto de partida, o grupo empresarial denominado “Grupo Pioneiro Industrial”, que dispõe de fábricas de autopeças no Estado de Santa Catarina e distribuidoras localizadas em vários Estados, inclusive em Minas Gerais.

Consta do Relatório que a investigação concentrou-se na filial estabelecida em Juiz de Fora/MG, “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.”, que, em tese, teria recebido, nos exercícios de 2014 a 2017, grande quantidade de produtos (basicamente baterias automotivas), sob regime de substituição tributária, provenientes da empresa do grupo “Baterias Pioneiro Industrial Ltda.” (Autuada), estabelecida no município de Treze Tílias (SC).

O trabalho iniciou-se com uma diligência procedida pelo Fisco em 22/08/17, no endereço da distribuidora (Rua Jesus de Oliveira, nº 68, sala 1), com o objetivo de efetuar uma contagem física de mercadorias.

Todavia, observando a inexistência do número 68, o Fisco dirigiu-se ao estabelecimento vizinho, situado no número 67 (“Leonardo da Silva Suriani – ME”), cuja atividade principal é comércio de baterias, ocasião em que foi recebido pelo respectivo proprietário, que confirmou a inexistência do número 68 e informou que a empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.”, na verdade, localizava-se no número 65 da mesma rua, informação que foi posteriormente confirmada mediante consulta ao cadastro da concessionária de energia elétrica (CEMIG).

Na oportunidade, a Fiscalização verificou que o citado endereço se referia a uma loja de 20 (vinte) m², utilizada pelo proprietário da empresa “Leonardo da Silva Suriani – ME” como extensão de seu estabelecimento, em que “*não foram encontrados documentos, estoque de mercadorias, funcionários ou qualquer pessoa que pudesse responder pela empresa Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda., só mesmo o Sr. Leonardo*”.

Diante dos fatos, o Fisco lavrou “*termo de constatação e posterior bloqueio da inscrição estadual por inexistência de estabelecimento no endereço inscrito em 22 de agosto de 2017*”.

Posteriormente, em 29/08/17, motivado por denúncia de que havia remessa de baterias automotivas para o mesmo endereço diligenciado, a Fiscalização, dirigindo-se ao local, abordou um caminhão estacionado, de propriedade da empresa “Baterias Pioneiro Industrial Ltda.” (Autuada), carregado com baterias automotivas, conforme havia sido denunciado.

Neste momento, o Fisco constatou que as notas fiscais eletrônicas apresentadas pelo motorista apontavam, como destinatária das mercadorias, a empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, cuja inscrição estadual já havia sido suspensa dias antes.

Constatou, também, que o motorista detinha outras notas fiscais eletrônicas, emitidas, em tese, pela citada distribuidora, destinando as mesmas baterias a diversos outros contribuintes mineiros, inclusive à empresa “Leonardo da Silva Suriani – ME”.

Em decorrência dessa ação fiscal, foram lavradas autuações contra a empresa “Baterias Pioneiro Industrial Ltda” (PTA nº 01.000899589-59), por acobertar mercadorias transportadas com nota fiscal destinada à empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, que se encontrava suspensa, e contra a empresa “Leonardo da Silva Suriani – ME” (PTA nº 01.000910364-86), por receber e manter em estoque mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, tendo em vista que as notas fiscais emitidas pela empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” foram desclassificadas pelo Fisco no momento da ação fiscal.

O Fisco destacou que tais notas fiscais, emitidas, em tese, pela empresa mineira “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, foram desclassificadas, em razão da emitente se encontrar suspensa por inexistência de estabelecimento, observando, ainda, que essas notas fiscais foram emitidas cerca de 20 (vinte) minutos após o horário constante da nota fiscal emitida pela indústria localizada em Santa Catarina, restando evidenciada a concomitância da emissão das notas fiscais da indústria catarinense para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a distribuidora mineira e da distribuidora para contribuintes mineiros, fato que denota a irregularidade na emissão dos documentos fiscais.

O Fisco ressaltou, também, que ambas as autuações foram quitadas em 18/12/17, sem apresentação de qualquer contestação.

Assim, diante dessa ação fiscal e, posteriormente, da análise das provas e indícios constantes do item 4 do “Relatório de Investigação”, bem como dos documentos e arquivos eletrônicos da Autuada (“Baterias Pioneiro Industrial Ltda.”) e da empresa mineira suspensa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.”, relativos ao período autuado, o Fisco constatou que a distribuidora, supostamente estabelecida em Juiz de Fora, dispunha de existência exclusivamente formal, e não de fato.

Concluiu, assim, que todas as operações da Autuada (“Baterias Pioneiro Industrial Ltda.”), destinadas formalmente à “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.”, foram simuladas, eis que, na verdade, tiveram como destino diversos estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas no Estado de Minas Gerais.

Foi observado, também, que, nessas operações de saída da Autuada à “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.”, com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, foram consignados valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, resultando em recolhimento a menor de ICMS/ST.

Dessa forma, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, para exigir ICMS/ST complementar, Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multas Isoladas, capituladas no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75, conforme apurações de fls. 18/23, cujo Demonstrativo do Crédito Tributário Total foi apresentado às fls. 24.

No intuito de fundamentar o lançamento, a Fiscalização apresentou no “Relatório Fiscal” do Auto de Infração, fls. 11/16, a sistemática do trabalho, informando inicialmente que foram apensadas, no Anexo IV (fls. 29/40), por amostragem, cópias de DANFEs relativos a notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada à distribuidora e, no Anexo V (fls. 42/55), também por amostragem, cópias de DANFEs relativos a notas fiscais eletrônicas supostamente emitidas pela distribuidora a vários contribuintes mineiros (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas).

Acrescenta-se que o Anexo I do Auto de Infração, cujo arquivo se encontra inserido no DVD de fls. 27, contém planilha com a relação de todas as notas fiscais de venda da Autuada para a distribuidora, no período em questão, e respectivos valores da base de cálculo de ICMS/ST e do ICMS/ST retido e recolhido, inferiores ao da real operação.

O Anexo II do Auto de Infração, também constante do DVD de fls. 27, corresponde à planilha com a relação de todas as notas fiscais de venda da distribuidora a vários contribuintes mineiros e respectivos valores de operação destacados nos documentos fiscais, utilizados para apuração da correta base de cálculo de ICMS/ST e do imposto devido, relativos à real operação, conforme Colunas “BC ICMS/ST APURADA” e “DÉBITOS ICMS/ST”.

O Anexo III do Auto de Infração traz a mesma relação do Anexo I (notas fiscais de venda da Autuada para a distribuidora), desta vez com a indicação dos valores relativos à base de cálculo do ICMS operação própria da substituta tributária, destacados nos documentos fiscais.

A título de exemplo, o Fisco destacou, em seu “Relatório Fiscal”, a Nota Fiscal nº 40.139 (considerada como “nota mãe”), emitida pela Autuada à distribuidora, em 19/01/15, às 15:37 hs, cuja relação de produtos e respectivos dados de quantidade, valor, base de cálculo ICMS/ST e ICMS/ST recolhido foram indicados no quadro de fls. 12 dos autos.

Foi observada a informação, constante dos campos “Transportador/Volume Transportado” e “Descrição do Produto/Serviço”, de que essa Nota Fiscal se referia a 37 (trinta e sete) produtos distintos, totalizando a quantidade de 1092 (um mil e noventa e dois) itens.

Paralelamente, foi verificado que as Notas Fiscais eletrônicas nºs 123, 124, 125 e 126 (consideradas como “notas filhas”), constantes do Anexo V do Auto de Infração, foram supostamente emitidas pela distribuidora no dia 19/01/15, às 15h57, ou seja, 20 (vinte) minutos após a emissão da “nota mãe”.

O Fisco observou que a quantidade de produtos destacada nessas Notas Fiscais foram, respectivamente, 144 (cento e quarenta e quatro), 622 (seiscentos e vinte e dois), 239 (duzentos e trinta e nove) e 87 (oitenta e sete), totalizando 1092 (um mil e noventa e dois) itens, que corresponde exatamente à quantidade informada na Nota Fiscal nº 40.139, bem como as descrições e quantidades de cada item, conforme demonstrado nos quadros e comentários de fls. 13/16, evidenciando que os produtos constantes da Nota Fiscal nº 40.139 (“nota mãe”) se encontram distribuídos nas Notas Fiscais nºs 123, 124, 125 e 126 (“notas filhas”).

Foi observado, também, que o transportador, veículo de Placa MML 0351, mencionado na Nota Fiscal nº 40.139, emitida pela indústria de Santa Catarina em 19/01/15, às 15:37 hs, é o mesmo indicado no campo “Transportador” das Notas Fiscais nºs 123, 124, 125 e 126, supostamente emitidas pela distribuidora de Minas Gerais no mesmo dia, às 15:57 hs, o que reforça a constatação de que as operações de saída de mercadorias da distribuidora mineira foram simuladas.

Ressalta-se que o Fisco apresentou esse exemplo apenas para ilustrar o raciocínio efetuado, mas é possível fazer tais análises em relação a todas as notas fiscais objeto de autuação, conforme demonstrado (por amostragem) nos quadros comparativos e comentários de fls. 25/26, relativos a notas fiscais cujos DANFES foram acostados às fls. 30/55, compondo os Anexos IV e V do Auto de Infração.

Em relação aos preços praticados pelas empresas envolvidas, a Fiscalização verificou que os valores indicados nas notas fiscais emitidas pela indústria (Autuada) são bem inferiores aos destacados nas notas fiscais de emissão da distribuidora, com variações acima de 100% (cem por cento), chegando a 196% (cento e noventa e seis por cento), conforme demonstrado às fls. 15 dos autos.

Diante de todas essas análises, o Fisco concluiu, *in verbis*:

Desta forma se deduz que a **Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda**, supostamente estabelecida em Juiz de Fora, foi criada para ter existência exclusivamente formal, e não de fato, e as operações de saída da fábrica, **Baterias Pioneiro Industrial Ltda**, estabelecida em Santa Catarina, destinadas formalmente à primeira, **destinaram-se na verdade a diversos estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas no Estado de Minas Gerais**.

A sonegação processou-se com as emissões de NF-e para a distribuidora de Juiz de Fora, de razão social **Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda**, consignando valor inferior ao da real operação ao diminuir o valor da base de cálculo do ICMS/ST e, conseqüentemente, do ICMS/ST destacado, incorrendo no recolhimento a menor do imposto devido a Minas Gerais.

Para a apuração do imposto devido, o Fisco acrescentou a Margem de Valor Agregado (MVA) ajustada, prevista na legislação, ao valor das operações de venda da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” a terceiros (valor destacado no campo “Valor Total da Nota”), aplicando, sobre o resultado obtido, a alíquota interna dos produtos objeto de autuação de 18% (dezoito por cento), conforme planilha constante do Anexo II do Auto de Infração (CD de fls. 27), cujos dados foram levados à coluna “Débitos ICMS/ST”, que compõe os quadros de fls. 18/19.

Já o ICMS/ST exigido nos autos corresponde à diferença entre o imposto devido, apurado pelo Fisco na planilha constante do Anexo II do Auto de Infração, relativo à real operação, e o retido/recolhido pela Contribuinte ao Estado de Minas Gerais, extraído das notas fiscais de venda da Autuada à distribuidora mineira (Anexo I do Auto de Infração), conforme as mesmas tabelas de fls. 18/19.

A apuração da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, encontra-se demonstrada às fls. 20/21, foi calculada mediante aplicação do percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença entre a base de cálculo do ICMS/ST apurada pelo Fisco, com base nas notas fiscais de venda da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” a terceiros (atacadistas e varejistas mineiros), e a base de cálculo destacada nas notas fiscais de venda da Autuada para a distribuidora mineira.

Por sua vez, conforme fls. 22/23 dos autos, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V, da Lei nº 6.763/75 foi calculada mediante aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre os valores das operações destacados nas notas fiscais de venda da Autuada para a distribuidora mineira, que, na verdade, seriam destinadas a atacadistas e varejistas mineiros, restando caracterizada a conduta da Autuada de emitir “*documento fiscal em que conste, como destinatário, pessoa ou estabelecimento diverso daquele a quem a mercadoria realmente se destinar*”.

Em sua peça de defesa, a Impugnante apresenta, de forma resumida, a metodologia de cálculo que subsidiou o lançamento fiscal, ressaltando que “*apesar de o Auto de Infração mencionar que a PIONEIRO DISTRIBUIDORA seria uma*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“empresa fictícia”, é possível observar que a autuação foi feita exclusivamente com base no SEF regularmente enviado pela referida Empresa”.

Reclama que o Fisco *“enquadrou como inexistente uma pessoa jurídica que, à luz da legislação tributária do Estado de Minas Gerais, cumpriu 100% das obrigações fiscais, principais e acessórias”.*

Entende que *“o que o Fisco enquadra como operação fictícia, na verdade é uma desconsideração de ordem interpretativa jurídica, orientada no sentido de recalcular a incidência tributária”.*

Explica que o Grupo Pioneiro, com unidade central em Santa Catarina, organiza seus negócios em pessoas jurídicas distintas, de acordo com a atividade de industrialização ou distribuição, as quais têm nomes semelhantes, fazendo alusão ao nome do Grupo, sendo que as empresas com atividade industrial são as controladoras daquelas que formam a rede atacadista de distribuição nos diversos Estados.

Afirma que praticamente todos os seus concorrentes adotam semelhante estrutura, não havendo *“qualquer intuito escuso ou fraudatório”.*

Assegura que não se utiliza de pessoas interpostas para tentar mascarar o real desenho do Grupo Pioneiro e que a transparência fiscal é absoluta, uma vez que os estabelecimentos industriais são sócios majoritários das distribuidoras.

Inferre que, em momento algum, o Fisco acusa a Autuada de *“sonegação/omissão de informações”*, pelo contrário, *“utiliza exclusivamente os dados já declarados para calcular o lançamento, só que se valendo de uma interpretação jurídica equivocada”.*

Contudo, não merecem ser acolhidos tais argumentos.

O fato de a empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” ter cumprido com suas obrigações fiscais, inclusive quanto ao envio de arquivos eletrônicos à SEF/MG, ou o fato de o Fisco ter se utilizado de valores constantes de notas fiscais emitidas pela empresa, de *per si*, não atestam a existência do estabelecimento e não invalidam, portanto, a constatação de inexistência do estabelecimento, o que foi comprovado mediante diligências fiscais, conforme claramente exposto no “Relatório de Investigação”.

De igual modo, a constatação de que a distribuidora é uma empresa fictícia não invalida, para fins de levantamento de valores e quantidades, as informações constantes dos documentos emitidos em seu nome, até porque, na realidade, foram esses dados que, de fato, espelharam as operações de remessa de baterias efetivamente realizadas pela Autuada a destinatários diversos em Minas Gerais.

Registra-se, ainda, que o arranjo empresarial do Grupo Pioneiro, além de não ser ilegal, não foi utilizado como fundamento da acusação fiscal.

Reitera-se que, com base nos fatos já narrados, o Fisco constatou a inexistência da distribuidora mineira, “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, ficticiamente estabelecida em Juiz de Fora, o que deu causa à suspensão da respectiva inscrição estadual, verificando, também, que todas as notas fiscais de suposta emissão

da distribuidora mineira eram, na verdade, emitidas no estabelecimento da indústria catarinense (Autuada).

Neste ponto, cumpre destacar a seguinte informação constante do “Relatório de Investigação”, fls. 70/72:

Na investigação dos IPs das NFes que tiveram como emitente a fábrica, em Santa Catarina, e das NFes que tiveram como emitente a distribuidora, em Juiz de Fora, verificou-se que o IP foi o mesmo: 186.211.111.10. Isso denota que todas essas notas fiscais foram emitidas no mesmo local.

(...)

Essa constatação mostra, de forma clara, que as notas fiscais da **Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda**, sediada em Juiz de Fora/MG, eram emitidas em Treze Tílias-SC, sede de Baterias Pioneiro Industrial Ltda, ou seja, que não existia operacionalização, de fato, da distribuidora em Juiz de Fora.

Vale trazer, também, o seguinte comentário do Fisco em sua manifestação fiscal:

O fato de notas fiscais emitidas pela BATERIAS PIONEIRO DISTRIBUIDORA LTDA. terem sido apresentadas pelo motorista do caminhão da BATERIAS PIONEIRO INDUSTRIAL LTDA. no instante da abordagem realizada pelo fisco mineiro, e que estas foram emitidas com diferença de 20 minutos em relação às notas fiscais emitidas em Santa Catarina é prova irrefutável de uma artimanha engendrada com o objetivo principal de recolher a menor o ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais.

Essas constatações não deixam dúvidas de que inexitem quaisquer operações realizadas no suposto estabelecimento distribuidor, o qual foi criado apenas formalmente para destinar as mercadorias aos verdadeiros adquirentes mineiros.

Portanto, as mercadorias saíam do estabelecimento autuado já com os dados reais de destinatário e valor de operação, informações estas que não foram apostas nas notas fiscais emitidas pela Autuada (indústria catarinense), de sorte a reduzir o recolhimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

A respeito do ICMS/ST (objeto do Auto de Infração), a Defesa declara que “a economia gerada é de caráter meramente acidental”, alegando que a incidência do imposto varia bastante de estado para estado, o que não justificaria uma rede de distribuição exclusiva.

Traz exemplos de variação de normas específicas entre os estados, pontuando, inclusive, em relação ao Estado de Minas Gerais, que foi publicada a Portaria SUTRI nº 693/2017, em vigor desde 1º de novembro de 2017, substituindo a sistemática da MVA pela pauta fiscal, no cálculo da substituição tributária nas

operações com acumuladores elétricos de chumbo, para veículos automotores e motocicletas.

Argumenta que, em consequência dessa Portaria, o valor da operação da saída da indústria passou a ser indiferente, uma vez que o ICMS/ST ficou previamente estabelecido, variando apenas pela marca e tipo do produto.

Observa que *“inexiste norma jurídica que permita ao Estado perseguir, com efeitos retroativos, o contribuinte que durante anos seguiu fielmente as normas vigentes”*, alegando que *“o controle administrativo calcado em norma de conteúdo indeterminado (no presente caso, a “simulação”), que impõe novo dever ao contribuinte, deve ser precedida de regime de transição”*.

Cita o modelo dos Estados do Paraná e Rio Grande do Sul, que apresentam normas específicas para postergar o pagamento do ICMS/ST, nas operações entre a indústria e o atacado, quando existe relação de interdependência entre ambos, situação também prevista no regulamento do Estado de Minas Gerais, porém, em relação a outros segmentos, não podendo o Fisco, a seu ver, *“por meio de construção retórica, buscar efeito tributário semelhante por via transversa”*.

Conclui, então, que não há respaldo legal para a ação fiscal da forma como foi feita, acrescentando que *“da leitura dos inúmeros dispositivos listados como “base legal” do Auto de Infração, o que se percebe é que todos apenas retratam a incidência regular do ICMS-ST, sem qualquer menção a regras específicas sobre empresas interdependentes ou prevenção à elisão fiscal (planejamento tributário)”*.

Entretanto, equivocado é o entendimento da Defesa, pois a Portaria SUTRI nº 693/17, que divulgou os preços médios ponderados a consumidor final (PMPF), para cálculo do ICMS/ST nas operações com acumuladores elétricos de chumbo, com vigência a partir de 01/11/17, não alcançou o período fiscalizado e autuado que foi de 01/08/14 a 31/08/17, descabendo cogitar, também, em qualquer efeito retroativo sobre as operações objeto de autuação.

Destaca-se, também, que o trabalho fiscal em análise não guarda qualquer relação *“com regras específicas sobre empresas interdependentes ou prevenção à elisão fiscal”*.

Reitera-se, pela importância, que o presente trabalho materializou-se pela constatação de simulação de operações entre a Autuada (substituta tributária estabelecida em Santa Catarina) e a distribuidora mineira, “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, com intuito único de reduzir o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, ao constar nas notas fiscais emitidas à distribuidora valor de operação inferior ao da real operação, valor este que, na verdade, corresponde ao indicado na nota fiscal supostamente emitida pela distribuidora mineira destinada a contribuintes diversos.

Ressalta-se que as questões trazidas pela Impugnante, relativas a “desconsideração do negócio jurídico”, não serão novamente abordadas, em razão de já terem sido analisadas e afastadas na fase preliminar, em que se demonstrou que o presente trabalho trata de operações simuladas, não sendo o caso de desconsideração de negócio jurídico.

Noutra vertente, a Impugnante afirma que o Fisco “*se valeu de metodologia de cálculo que consistiu em desconsiderar as notas fiscais emitidas da PIONEIRO INDUSTRIAL para a PIONEIRO DISTRIBUIDORA, e remontar a base de cálculo da substituição tributária a partir das saídas promovidas pela PIONEIRO DISTRIBUIDORA*”, concluindo que “*a narrativa de “empresa fictícia” foi construída simplesmente para permitir a remontagem da base de cálculo do ICMS-ST nas saídas da indústria*”.

Destaca, então, que o Fisco não considerou o fato de que, “*se as notas fiscais tivessem sido emitidas pela PIONEIRO INDUSTRIAL no valor que o Auditor Fiscal julga correto, o ICMS normal devido ao Estado de Santa Catarina, pela alíquota de 12% na saída interestadual da mercadoria, seria superior, gerando um crédito fiscal igualmente superior. Assim, a metodologia acarretou num resultado tributário artificial, ampliando, ao arripio da Constituição Federal, a competência tributária do Estado de Minas Gerais*”.

Às fls. 93, apresenta um exemplo hipotético, no intuito de demonstrar como deveria ser a apuração do Fisco, mediante aumento da base de cálculo do imposto.

Alega que o Fisco “*remontou todas as operações*” da empresa, elevando a diferença do imposto a recolher a título de substituição tributária, mas não considerou “*a consequente elevação dos créditos que seriam gerados*”.

O Fisco, por sua vez, não acata os argumentos da Defesa, apresentando o seguinte comentário:

A afirmação de que se as notas fiscais tivessem sido emitidas pela PIONEIRO INDUSTRIAL no valor que o Auditor Fiscal julga correto, o ICMS normal devido a Santa Catarina pela alíquota de 12% na saída interestadual da mercadoria, seria superior, gerando um crédito fiscal igualmente superior, é uma constatação óbvia. É lógico que um destaque a maior no valor da base de cálculo de ICMS/ST guarda uma relação direta com o valor da base de cálculo do ICMS próprio. Caso a BATERIAS PIONEIRO DISTRIBUIDORA LTDA. tivesse uma existência regular, e as bases de cálculo do ICMS/ST nas remessas da Industrial para a Distribuidora, se esta tivesse existência regular e formal, fossem fundamentadas em valores próximos dos valores que um consumidor final, ou seja, que os compradores de baterias no varejo estivessem pagando na aquisição do produto na outra ponta da cadeia tributária, não haveria o porquê deste Auto de Infração, e a BATERIAS PIONEIRO INDUSTRIAL estaria praticando o ato de comércio dentro da normalidade tributária, sujeitando-se aos preceitos das leis, como se espera de um contribuinte cumpridor de seus deveres.

Para melhor análise da questão, vale registrar que, em observância ao princípio da não cumulatividade, que prevê a compensação do que for devido em cada

operação com o montante **cobrado** nas anteriores, confere-se ao destinatário o direito ao crédito do imposto destacado na documentação fiscal pelo remetente, de acordo com as normas prescritas na legislação de regência do tributo.

Acrescenta-se que o ICMS por substituição tributária (ICMS/ST) não é uma espécie do gênero ICMS. Não se trata de outro tributo estadual. Cuida-se apenas de uma técnica de arrecadação e fiscalização do ICMS concentrada na figura do contribuinte substituto tributário, mas que segue a mesma sistemática de apuração do ICMS nos moldes do princípio da não cumulatividade (art. 28, da Lei nº 6.763/75) previsto na Constituição Federal.

Assim, a sistemática da substituição tributária não altera a regra da não cumulatividade prevista no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 155 (...)

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

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

(destacou-se)

Nesse sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96 (art. 8º, § 5º):

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

(...)

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do **imposto devido** pela operação ou prestação própria do substituto.

(destacou-se)

Dessa forma, a expressão “imposto devido” de que trata o § 5º do art. 8º mencionado deve ser interpretado em consonância com a regra da não cumulatividade do ICMS, que, ao contrário do defendido pela Impugnante, determina que a compensação se dá com o montante **cobrado** nas operações anteriores, consoante a Constituição Federal e o próprio art. 19 da mesma Lei Complementar nº 87/96.

Nesse contexto, analisando-se a apuração levada a efeito no Anexo II do Auto de Infração (DVD de fls. 27), observa-se que o ICMS/ST foi apurado mediante aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo do ICMS/ST, resultante do valor das operações de venda da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” a terceiros (valor destacado no campo “Valor Total da Nota”) acrescido da MVA-Ajustada prevista na legislação.

Portanto, não houve qualquer dedução do valor do ICMS operação própria do substituto tributário, destacado no documento fiscal emitido pela Autuada, conforme informação constante do Anexo III do Auto de Infração.

Assim, considerando que as notas fiscais objeto de autuação, emitidas pela indústria à distribuidora mineira, não foram desclassificadas, levando-se em conta, ademais, a sistemática de cálculo do imposto devido por substituição tributária, e, ainda, em respeito ao princípio da não cumulatividade, impõe-se que seja deduzido, do montante apurado pelo Fisco, indicado nos quadros constantes de fls. 18/19 a título de “Débitos ICMS/ST”, o valor de ICMS operação própria cobrado pelas operações do substituto, ou seja, o ICMS destacado nos documentos fiscais emitidos pela Autuada.

Consequentemente, de acordo como o abatimento feito pelo Fisco nas mesmas tabelas de fls. 18/19, o imposto exigido nos autos deverá corresponder à diferença entre o ICMS/ST devido, apurado segundo a metodologia apresentada no parágrafo anterior, e o já retido/recolhido pela Contribuinte ao Estado de Minas Gerais, extraído das notas fiscais de venda da Autuada à distribuidora mineira (Anexo I do Auto de Infração).

A Impugnante argumenta, também, que *“os dados consignados ao longo do Auto de Infração são contraditórios, e lançam uma obscuridade insuperável sobre a metodologia de cálculo”*, quando a Fiscalização, no Relatório de Investigação, afirma que a diferença de valor das operações entre empresas do Grupo Pioneiro e entre a Autuada e outros distribuidores representa o percentual de 34,7% (trinta e quatro vírgula sete por cento), sendo que, em outra passagem, ao explicar sobre a metodologia, o Fisco afirma que as diferenças entre o valor da operação “fictícia” e da real seria maior que 100% (cem por cento).

Alega que, *“por óbvio, há uma grande diferença entre os preços que são praticados para o varejo e para o atacado, sendo que a pequena amostragem tirada pelo Auditor parece não ter considerado tal fato”*.

Entende que o Fisco entra em contradição ao afirmar que as operações da indústria para a distribuidora são feitas em valor correspondente a 34 % (trinta e quatro por cento) menor do que as operações destinadas a outras empresas, restando desconstruídas a tese de subvalorização, pois o citado patamar é justificável em razão da *“liberalidade empresarial do Grupo Pioneiro”*.

No entanto, tais percentuais constantes do “Relatório de Investigação” e do Relatório Fiscal do Auto de Infração foram indicados apenas para ilustrar a constatação de que os valores das mercadorias relacionadas nas notas fiscais emitidas pela Autuada à distribuidora mineira, “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, são significativamente inferiores aos valores relativos às reais operações, que correspondem àqueles indicados nas notas fiscais supostamente emitidas pela distribuidora aos verdadeiros destinatários.

Salienta-se que o preço praticado pela “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, nas remessas a estabelecimentos mineiros contribuintes do imposto, é consideravelmente superior à base de cálculo de ICMS/ST destacada pela “Baterias Pioneiro Industrial Ltda” (Autuada) nas remessas à distribuidora mineira objeto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuação, a qual deveria representar o preço final ao consumidor, considerando que o conceito de ICMS/ST é a antecipação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final.

Aproveitando o exemplo apresentado pelo Fisco no Relatório Fiscal do Auto de Infração em relação às notas fiscais de emissão da “Baterias Pioneiro Industrial Ltda.” e da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.”, a Assessoria do CCMG reproduz, a título de ilustração, o comparativo em relação a parte dos itens constantes da NF nº 40.139 (fls. 30/31), que correspondem aos itens listados na NF nº 123 (fls. 43), demonstrando que o preço praticado pela distribuidora mineira mostra-se consideravelmente superior à base de cálculo de ICMS/ST destacada pela Autuada:

Descrição	NCM	Quant	NF 40.139 - Da Indústria para Distrib Pioneiro				NF 123 - Da Distrib. Pioneiro para outra Distrib mineira		
			Data	CFOP	BC/ST	ICMS/ST	Data	CFOP	Valor do Produto
Acum Elet Moto MBR 5 BS	85071090	48	19/01/15	6401	1.339,72	159,53	19/01/15	5405	2016,34
Acum Elet Moto MBR 7 BS	85071090	48	19/01/15	6401	1.624,32	193,42	19/01/15	5405	2443,34
Acum Elet Moto MBR 6 BS	85071090	48	19/01/15	6401	1.490,99	177,54	19/01/15	5405	2243,62

Frisa-se que a base de cálculo do ICMS/ST destacada nas notas fiscais emitidas pela “Baterias Pioneiro Industrial Ltda.” para a “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.” teria que expressar valores próximos aos valores totais das operações realizadas na etapa seguinte, ocorridas entre a “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” e os reais destinatários mineiros, o que não ocorreu.

Assim, tal análise corrobora ainda mais para a demonstração de que a Autuada (indústria catarinense) consignou, nos documentos fiscais objeto de autuação, valores de base de cálculo inferiores ao da real operação.

Vale reiterar a conclusão de que referida distribuidora mineira serviu ao intuito de simular a operação de remessa de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, para o Estado de Minas Gerais, a preços menores, de modo a reduzir a base de cálculo do ICMS/ST devido a este Estado.

A Impugnante pontua que as operações desconsideradas pelo Fisco, entre a Autuada e a distribuidora, apresentavam preços muito próximos aos praticados pela Contribuinte no período em que a distribuidora não existia.

No intuito de demonstrar o alegado, acosta aos autos, no CD de fls. 128, “*uma planilha com a média de preços praticados no Estado de Minas Gerais, de 2013 a 2018, bem como com as 100 últimas notas fiscais emitidas pela Pioneiro Industrial antes do início das atividades da Pioneiro Distribuidora*”, observando que, “*com a criação da Pioneiro Distribuidora, houve sim uma redução de preço, mas de pequena monta, o que é plenamente justificável, em razão dos custos que o Grupo Pioneiro teve que arcar com a criação da rede própria de distribuição no Estado de Minas Gerais*”.

Assim, novamente questiona as informações constantes do Relatório de Investigação (Anexo VI do Auto de Infração – fls. 57/76), alegando que “*não há prova*

econômica de que as operações foram subvalorizadas”, pois, de acordo com a planilha constante do CD de fls. 128, os valores praticados no período autuado (2014 a 2017) foram semelhantes a 2013 e 2018.

Contudo, essa alegação de que a empresa sempre praticou os mesmos preços também não afasta a constatação de que a Autuada consignou em documento fiscal base de cálculo inferior ao da real operação.

Os dados trazidos pela Defesa, informados em planilhas inseridas no CD de fls. 128 (que, inclusive, encontram-se desacompanhados de qualquer documento comprobatório) não se mostram aptos a desqualificar o “Relatório de Investigação” que subsidiou o presente trabalho com indícios e provas robustas, demonstrando claramente a irregularidade praticada pela Autuada, com fim específico de reduzir o recolhimento de ICMS/ST ao Estado de Minas Gerais.

A Impugnante reclama que a constatação de que a empresa seria fictícia decorreu de apenas duas verificações (nos dias 22/08/17 e 29/08/17), entendendo ser insuficiente para descaracterizar o endereço da distribuidora como seu efetivo estabelecimento comercial.

Depreende, do art. 58 do RICMS/02, que os requisitos para configuração do estabelecimento do contribuinte são bastante abrangentes, o que, no seu entendimento, não se harmoniza com a conclusão do Fisco.

Aduz que *“uma divergência meramente formal não tem o condão de desnaturar as operações efetivamente ocorridas”*, até porque o próprio Fisco localizou o endereço e se deparou com um caminhão do Grupo Pioneiro.

Afirma que, na verificação feita pelo Fisco, em 29/08/17, quando havia um caminhão do Grupo Pioneiro na frente do estabelecimento, com diversas mercadorias para recomposição de estoque, a atividade do estabelecimento comercial (distribuidora) restou comprovada, sendo reforçada pelos contratos de locação.

Informa que referido estabelecimento, além de ser responsável pela assistência técnica e substituição dos produtos em garantia, é utilizado no processo de logística reversa do segmento de baterias, que consiste na obrigação do fabricante de recolher os materiais inservíveis, a fim de evitar que os materiais químicos presentes nos acumuladores causem prejuízos à saúde e ao meio ambiente.

Declara que inexistente obrigação legal de um administrador residir no mesmo Estado de funcionamento da empresa que administra, sendo que *“a indicação que é feita no contrato social tem aplicabilidade apenas para fins eventual responsabilidade legal, de modo que o desenvolvimento do dia-a-dia do negócio pode ser feito por outras pessoas (empregados)”*.

Comenta que o fato de a Autuada e a distribuidora terem o mesmo contabilista não representa nenhum indício, sendo apenas *“uma consequência natural de as empresas integrarem o mesmo Grupo Empresarial”*.

Afirma que também não existe qualquer ofensa à legislação o fato da conta bancária da distribuidora não estar vinculada a uma agência de Juiz de Fora/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Explica que a estrutura de apoio administrativo do Grupo Pioneiro fica em Treze Tílias/SC, pois se mostra mais conveniente.

Acrescenta que, segundo Relatórios de Cobrança e um extrato bancário por amostragem, constante do CD de fls. 128, “*resta comprovado que as receitas de venda de mercadoria*”, que foram desconsideradas pelo Fisco, pertencem efetivamente à distribuidora.

Contudo, novamente, não assiste razão à Impugnante.

A inexistência de estabelecimento pode ser verificada com apenas uma única diligência. No presente caso, restou claramente constatado que, no endereço em que supostamente funcionava a “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, não foram encontrados documentos, estoque de mercadorias, funcionários ou qualquer pessoa que pudesse responder pela empresa.

Constatou-se, inclusive, que a loja que constava como endereço da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, em Juiz de Fora/MG, sempre foi utilizada como extensão da loja de “Leonardo da Silva Suriane - ME”.

Verificou-se, ainda, que a referida distribuidora não dispunha sequer de pessoa responsável pelo gerenciamento em Juiz de Fora. Conforme informação constante do “Relatório de Investigação”, a pessoa indicada no Cadastro de Contribuintes da SEF/MG como sócio-administrador da empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” reside em Fortaleza (CE), não possuindo nenhum registro (conta de energia ou telefone) cadastrado no Estado de Minas Gerais.

Reitera-se que tampouco havia empregados para realizar o “*desenvolvimento do dia-a-dia do negócio*”, como alega a Impugnante.

Portanto, todos esses elementos demonstram que inexistia qualquer operacionalização ou qualquer atividade no estabelecimento formalmente intitulado como “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”.

Ressalta-se que, ao contrário do entendimento da Defesa, o art. 58 do RICMS/02 por ela citado dispõe que “*considera-se estabelecimento o local, privado ou público, com ou sem edificação, onde pessoas físicas ou jurídicas exercam suas atividades (...)*” (destacou-se), o que não condiz com o constatado pelo Fisco.

Em momento algum a acusação fiscal foi com base na constatação de que a distribuidora mineira é controlada pela Autuada, o que, de fato, “*é uma realidade em inúmeras outras empresas*”, conforme defendido pela Impugnante.

Muito menos está amparada nas informações reproduzidas pelo Fisco relativas ao “*perfil do Facebook do administrador da Pioneiro Distribuidora*”, ou em razão das empresas terem o mesmo contador, ou, ainda, no fato da conta bancária da distribuidora não estar vinculada a uma agência de Juiz de Fora/MG.

Tais informações são apenas indícios da inexistência de operações no estabelecimento mineiro, que foi criado apenas formalmente, para destinar as mercadorias aos verdadeiros adquirentes mineiros.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, os documentos trazidos pela Defesa, constantes do CD de fls. 128, relativos a “Declaração DCTF”, notas fiscais de saída e de retorno relativas à substituição em garantia, “Relatórios de Estoque” e “Relatórios de Cobrança”, não são hábeis para elidir a acusação fiscal.

Cumpra registrar que as citadas “Declarações DCTF”, além de não elidirem a acusação fiscal, são relativas a outra empresa do Grupo Pioneiro, localizada em Palmas/PR.

Vale, ainda, reproduzir o seguinte comentário do Fisco, apresentado em sua manifestação fiscal:

Na realidade, seguindo a lógica da simulação desvelada pelo fisco, nunca ocorreram movimentações financeiras provenientes dos pagamentos dos valores totais destacados nas notas fiscais pela BATERIAS PIONEIRO DISTRIBUIDORA LTDA. para a BATERIAS PIONEIRO INDUSTRIAL LTDA. E toda esta trama permitiu que as baterias fabricadas pela BATERIAS PIONEIRO INDUSTRIAL LTDA. chegassem aos estabelecimentos comerciais mineiros com preços abaixo da média ampliando consideravelmente em Minas o mercado para estas baterias, o que demonstra o caráter pernicioso deste tipo de comportamento, já que prejudica as indústrias que realizam seus negócios de forma regular.

A Impugnante destaca que o próprio Fisco admite que a distribuidora adquiriu mercadorias de outros fornecedores, o que, no seu entendimento, “*fulmina a conclusão de que sua existência seria meramente formal*”.

Neste ponto, importa trazer o seguinte esclarecimento do Fisco:

As únicas aquisições de mercadorias de outro fornecedor, que não da PIONEIRO INDUSTRIAL, pela fictícia PIONEIRO DISTRIBUIDORA foram silenciosos (canos de descarga) adquiridos da ECOPARTS INDUSTRIA DE AUTOPECAS LTDA., CNPJ 10.935.801/0001-20, indústria estabelecida no estado de Santa Catarina, empresa que também integra o Grupo Pioneiro. Nunca houve aquisições de mercadorias de outras empresas que não fossem das duas apontadas. Para se chegar a esta constatação, foram levantados os CFOP de todas as notas fiscais emitidas por terceiros e que tiveram como destinatário a BATERIAS PIONEIRO DISTRIBUIDORA LTDA. O CFOP encontrado nessas notas fiscais que corresponde a uma efetiva venda de mercadorias é o CFOP 6.401, **Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto**. Portanto, neste aspecto não é verdadeira a inferência levantada pela Autuada.

Dessa forma, mais uma vez, não procedem os argumentos de defesa.

A Impugnante explica que “a coincidência dos IPs se deve ao fato de que o setor de faturamento do Grupo Pioneiro é unificado”, sendo que uma das vantagens da estruturação de diversas empresas em um mesmo grupo empresarial é a possibilidade de compartilhamento das estruturas administrativas, não havendo ilegalidade nisto.

Declara que o mesmo raciocínio deve ser feito em relação ao compartilhamento de frota de caminhões entre a Autuada e a distribuidora.

Todavia, o fato de as notas fiscais de emissão da empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, formalmente estabelecida em Juiz de Fora/MG, terem sido, na verdade, emitidas no estabelecimento industrial localizado em Treze Tílias/SC, reforçam a constatação de que não há qualquer operacionalização na distribuidora mineira.

Considerando a longa distância entre os citados municípios, referido fato, juntamente com a verificação de que as notas fiscais da empresa “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda” eram emitidas poucos minutos após a emissão das notas fiscais da indústria catarinense, demonstram efetivamente a simulação das operações.

Ressalta-se que, de fato, é possível que o mesmo transportador seja responsável pelo transporte da indústria catarinense até a distribuidora mineira e, posteriormente, pelo transporte, da mesma mercadoria, da distribuidora mineira a contribuintes mineiros diversos.

Contudo, verifica-se que é impossível o mesmo transportador ser responsável pelas duas operações que, formalmente, ocorreram concomitantemente, considerando as datas e horários de emissão das respectivas notas fiscais.

Em relação às informações prestadas por Leonardo da Silva Suriani, proprietário da empresa “Leonardo da Silva Suriani – ME”, localizada ao lado do endereço indicado como sendo da “Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”, o qual era utilizado como extensão do referido estabelecimento, não procede a declaração da Defesa de que “desconhece a pessoa responsável pelas informações prestadas, as quais, a rigor, sequer têm pertinência com o que está sendo tratado neste processo”, sendo contraditória aos fatos narrados.

Importa lembrar que uma das notas fiscais objeto de autuação quando da diligência fiscal era destinada exatamente à empresa “Leonardo da Silva Suriani – ME”.

Registra-se, também, que a própria Impugnante apresenta, no CD anexo à impugnação (fls. 128), uma declaração de que a empresa “Leonardo da Silva Suriani” presta assistência técnica para a distribuidora mineira do Grupo Pioneiro Industrial.

Destaca-se, ainda, as seguintes informações constantes do “Relatório de Investigação”, que demonstram a proximidade de relacionamento entre Leonardo da Silva Suriani e as empresas do Grupo Pioneiro:

Durante a ação fiscal, mediante solicitação verbal, **Leonardo da Silva Suriani apresentou dois contratos de locação:** um com a empresa Leonardo

da Silva Suriani-ME e outro **da loja ao lado, onde deveria estar instalada a empresa Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda.**

(...)

4.8. Segundo o contrato de locação da empresa Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda, obtido quando da ação fiscal na empresa, em 26 de agosto de 2017, a mesma deveria estar estabelecida no endereço Rua Jesus de Oliveira, nº 65, sala 01. No contrato figura como locador Mário (...), já falecido, e prazo de validade de 1º de janeiro de 2017 a 31 de dezembro de 2017.

Conforme dados do contrato de locação da loja localizada na Rua Jesus de Oliveira, nº 67, Bairro Vitorino Braga, obtida na ação fiscal realizada pelo Fisco, este imóvel foi locado por Moacir (...) a Leonardo da Silva Suriani, pessoa física.

Em questionamento feito a Leonardo, em 27/06/18, este disse que tem sua empresa estabelecida no mesmo endereço (Rua Jesus de Oliveira, nº 67) há cerca de 10 anos; que desde o início comercializa baterias Pioneiro; **que Sirivaldo, dono das indústrias Pioneiro, alugou a loja ao lado, de nº 65 da mesma rua, e que ele, Leonardo, tinha a chave em seu poder;** que usava a loja nº 65, às vezes, para colocar alguns pertences ou mercadorias; **que não tinha ninguém tomando conta da loja, ficando quase o tempo todo fechada; que depois que a distribuidora foi encerrada, alugou a loja nº 65 de Ana Paula, filha de Mario, para utilizá-la comercialmente.**

De acordo com o documento apresentado por Leonardo, o atual contrato da loja nº 65, com validade a partir de 3 de fevereiro de 2018, tem como locador, de fato, Ana Paula (...), filha de Mário (...), e como locatário Leonardo da Silva Suriane.

Essas informações sugerem, mais uma vez, que a loja nº 65, endereço da distribuidora do Grupo Pioneiro Industrial, funcionava apenas de direito, e não fato, com objetivo de viabilizar o procedimento de sonegação do ICMS.

4.9. Em contato recente com a Sr^a Elenita (...), **contadora de Leonardo, esta nos informou que foi procurada pelo pessoal da indústria Pioneiro, de Santa Catarina, na época, para formalizar a abertura da distribuidora no endereço ao lado da loja de Leonardo;** que depois de solicitar vários documentos para abertura da empresa, os interessados não atenderam à solicitação e acabaram abrindo a empresa com outra pessoa; **que quando a**

distribuidora foi autuada pelo fisco, o contabilista da indústria, de Santa Catarina, a procurou para ver como faria para pagar a multa.

Essas informações demonstram, mais uma vez, que a filial da empresa Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda nunca teve nenhum responsável que a administrasse em Juiz de Fora.

(destacou-se)

No tocante às multas aplicadas, a Impugnante declara ser “*manifesto o bis in idem, pois o Auto de Infração não poderia promover a múltipla apenação do contribuinte com base na prática de um único ato*”.

O Fisco, por sua vez, afirma que “*não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das três penalidades exigidas de maneira cumulativa*”, esclarecendo que:

A Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75, exigida no percentual de 100% (cem por cento) do valor da diferença de ICMS/ST devido, e as multas isoladas previstas no art. 55, inciso VII, letra c e art. 55, inciso V, da citada lei foram exigidas pelo descumprimento de obrigações acessórias, respectivamente, 20% da diferença entre a BC ICMS/ST destacada e a BC ICMS/ST apurada e 50% do valor da operação, destinatário diverso. Vê-se, portanto, que se tratam de infrações distintas, a Multa de Revalidação relativa à obrigação principal e as outras duas Multas isoladas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias. A Multa de Revalidação configura um percentual de 100% do valor do ICMS/ST devido, em razão de o produto objeto da autuação estar listado na PARTE 2 do Anexo XV do RICMS/2002, que traz o rol das mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes, do âmbito de aplicação da substituição tributária e das margens de valor agregado.

(...)

Em relação ao descumprimento de obrigação acessória, foram exigidas duas multas isoladas: art. 55, inciso V, por destinatário diverso, da Lei nº 6.763/75, e art. 55, VII, alínea “c” pela consignação de base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, também da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Observa-se, sem muita dificuldade, que as condutas de "destinatário diverso" e "consignar valor de base de cálculo menor que a prevista na legislação" amoldam-se perfeitamente à tipicidade dos dispositivos capitulados.

(...)

Contudo, não obstante restarem caracterizadas as acusações fiscais, amoldando-se perfeitamente à tipicidade dos dispositivos capitulados, importa observar que as penalidades exigidas, por consignar, no mesmo documento fiscal, base de cálculo menor do que a prevista na legislação (art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75) e destinatário diverso (art. 55, inciso V, da Lei nº 6.763/75), encontram-se conexas com a mesma operação.

Dessa forma, em virtude do que dispõe o art. 211 do RICMS/02, a seguir reproduzido, fica impossibilitada a cobrança das duas multas isoladas:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

(...)

Assim, considerando que, na situação em tela, existem operações em que a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso V, da Lei nº 6.763/75 se encontra mais gravosa do que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75, e, em outras situações ocorre o contrário, deve ser analisada cada operação de modo a que seja aplicada somente a multa isolada mais gravosa, nos termos do art. 211 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Tampouco justifica a conversão do julgamento em diligência ou perícia, conforme pleiteado pela Impugnante, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para comprovar a simulação perpetrada pela Autuada, utilizando-se de estabelecimento mineiro pertencente ao mesmo grupo empresarial (“Baterias Pioneiro Distribuidora Ltda”) para reduzir substancialmente o valor do ICMS devido por substituição tributária, em relação às operações de remessas de baterias a contribuintes mineiros.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da retificação de fls. 135/136 e, ainda, para (I) adequar a apuração do ICMS/ST devido, de modo a se considerar o valor de ICMS operação própria destacado nas operações do substituto, e (II) considerando que as multas isoladas exigidas nos autos são conexas com a mesma operação, aplicar, de acordo com cada situação, somente a multa isolada mais gravosa, nos termos do art. 211 do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Mariel Orsi Gameiro (Relatora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que ainda, adequavam a multa de revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Ricardo do Nascimento Varejão e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 25 de julho de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.340/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001128697-75
Impugnação: 40.010146648-28
Impugnante: Baterias Pioneiro Industrial Ltda
IE: 001877994.00-30
Proc. S. Passivo: Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

Voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro, 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.

O caso em comento exige do contribuinte ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos V e VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75, em razão da retenção e recolhimento a menor ICMS devido por substituição tributária em operações simuladas com distribuidora mineira do mesmo grupo empresarial, consignando nas notas fiscais de venda valores de base de cálculo inferiores ao da real operação, a qual, na verdade, era destinada à contribuinte mineiro diverso do indicado no documento fiscal (estabelecimentos varejistas e atacadistas de baterias automotivas).

O Fisco aplica a multa e subsume o fato à norma, de modo a se utilizar dos dois incisos, conforme abaixo:

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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Vê-se, de forma clara, que a autuação dispõe sobre o recolhimento ou retenção a menor do ICMS ST nas operações realizadas pelos contribuintes a título de remessas de mercadorias destinadas a contribuinte mineiro, em razão da composição da base de cálculo a menor.

E, nesse sentido, não há que se falar em majorar a penalidade ao contribuinte pela não retenção ou falta de pagamento do imposto.

A legislação mineira diferencia as diversas infrações cometidas pelo contribuinte que incidem na falta do tributo, o que restringe a aplicabilidade da penalidade majorada em comento apenas ao fato em que estritamente ocorrer a falta de pagamento ou a não retenção, diferentemente do recolhimento ou retenção parcial do ICMS.

Não só, é necessária a observância ao princípio da legalidade, basilar à interpretação e aplicabilidade do sistema tributária brasileiro.

O princípio da legalidade é uma das bases do Estado Democrático de Direito, que delimita ao Estado e seus cidadãos as regras que devem regular a sociedade e o próprio Estado, especialmente no que tange ao direito de tributar.

Conforme elucida Hugo de Brito Machado, *“no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”*.

É previsto expressamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O princípio delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Nesse contexto, válida também a observância ao artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

A legalidade tributária é, portanto, requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções nos atos de aplicação de sanções, como atividade plenamente vinculada que deve obedecer às leis e os atos normativos infralegais vigentes.

A aplicação de sanções tributárias não tem qualquer fundamento inquisitório ou de cunho destrutivo ou confiscatório, ao tempo que está sujeita a limitações de natureza qualitativa e quantitativa, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante-se, dessa forma, a segurança jurídica devida ao contribuinte e ao Estado.

Tal segurança é uma das principais características de um Estado Democrático de Direito, o qual deve afiançar aos cidadãos garantias que suas relações,

inclusive com o próprio Estado, devem ser estáveis, a fim de ser capaz de gerar e proteger a condição de espírito de tranquilidade e concórdia, conforme ensinamentos de Miguel Reale:

“(...) sentimento de segurança, ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um plexo de garantias, e este complexo como tal, como conjunto de providencias instrumentais capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranquilidade e concórdia”

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da incorreta aplicação da MVA ajustada.

Ainda, há de se considerar o art. 112, do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação

Da norma, extraímos que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso, especialmente em relação à capitulação legal do fato quanto à conduta praticada à norma penal, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e comina penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso subsunção do fato à norma, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 112, do Código Tributário Nacional, não há que se falar, no respectivo processo, em majoração da Multa de Revalidação, embasada pelo não recolhimento ou não retenção do ICMS/ST, visto que se trata de recolhimento a menor, em razão da incorreta aplicação da redução da base de cálculo, conforme disposição da lei tributária mineira.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da Multa de Revalidação dos incisos I e II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável ao caso.

Sala das Sessões, 25 de julho de 2019.

**Mariel Orsi Gameiro
Conselheira**

CC/MG