

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.852/15/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000255851-75
Impugnação: 40.010137499-19, 40.010137500-62 (Coob.), 40.010137501-43 (Coob.)
Impugnante: Global Distribuidora de Cosméticos Ltda.
IE: 701151002.00-56
Paulo Acácio Cortes Almeida (Coob.)
CPF: 518.716.376-00
Roberto de Paula Geraldino (Coob.)
CPF: 630.213.586-91
Proc. S. Passivo: Evaristo Ferreira Freire Júnior/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. Comprovado nos autos o poder de gerência do sócio, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II da Lei nº 6763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. Imputação de responsabilidade tributária a terceiro administrador, que apesar de não dispor de mandato expresse, exercia de fato os poderes de gerência da sociedade, agindo com infração à lei. Correta a inclusão do Coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - SUBFATURAMENTO. Constatou-se, mediante confronto entre a escrituração contábil e documentos extrafiscais regularmente apreendidos a entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, acobertadas por documentos fiscais que consignavam importância inferior ao efetivo valor das operações. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VIII, ambos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - ENTRADA SUBFATURADA – DOCUMENTO EXTRAFISCAL. Constatou-se, mediante confronto entre a escrituração contábil e documentos extrafiscais regularmente apreendidos a entrada de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, acobertadas por documentos fiscais que consignavam importância inferior ao efetivo valor das operações. Exigência da Multa Isolada do art. 55, inciso VIII da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/10 a 28/02/13, de entrada de mercadorias acobertadas por documentos fiscais que consignam importâncias inferiores ao do efetivo valor das operações, caracterizando o chamado “subfaturamento”.

O trabalho foi realizado através do confronto detalhado entre livros, documentos, arquivos eletrônicos e declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs) emitidos e entregues pelo Contribuinte, além de documentos extrafiscais e dados digitais regularmente apreendidos no escritório gerencial clandestino da Autuada.

Em relação às entradas desacobertas de mercadorias sujeitas a ST, as quais têm incidência de imposto no momento da entrada, exige-se ICMS/ST e a Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e a Multa Isolada do art. 55, inciso VIII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Já no que tange às mercadorias sujeitas ao regime de débito e crédito, com recolhimento do tributo nas saídas, exigiu-se apenas a Multa Isolada do art. 55, inciso VIII da Lei nº 6.763/75, em decorrência das entradas subfaturadas.

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos: Mandado de Busca e Apreensão (fls. 03/04); Termos de Apreensão e Depósito nºs 014.184 e 014.185 (fls. 05/08); Auto de Infração (fls. 10/17); Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 18/22); Planilha 19Única - Consolidado dos valores constantes nas Planilhas “1a” a “18b” (fls. 23/33); Notas explicativas das Planilhas “1a” a “18b” e Relação das margens de valor agregado e alíquotas utilizadas neste trabalho (fls. 34/42); DVD-R – Anexo B do Relatório do AI nº 01.000255851-75 (fls. 43/48); Relatório Fiscal Contábil (fls. 49/141); Documentos relacionados aos Coobrigados (fls. 142/156); Anexos do Relatório Fiscal Contábil (fls. 157/570); Comprovantes de notificação da lavratura do Auto de Infração (fls. 571/575).

Da Impugnação

Inconformados, Autuada e Coobrigados apresentam, tempestivamente, e por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 578/623, acompanhada dos documentos de fls. 624/638 e requerer a procedência da impugnação em face das nulidades apontadas ou, no mérito, o cancelamento do Auto de Infração ou a aplicação do permissivo legal para reduzir ou cancelar as multas aplicadas, em razão de sua primariedade.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em Manifestação de fls. 643/679, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento e a manutenção dos Coobrigados no polo passivo da autuação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 685/704, opina, em preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas. 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

A Autuada clama pela nulidade do feito afirmando que os documentos probatórios apreendidos seriam ilícitos, posto que buscados com afronta à inviolabilidade de domicílio e mediante mandado judicial genérico, carente de fundamentação, que não observa os requisitos dos arts. 240 e 243 do CPP.

Não obstante tratar-se de argumentação estritamente judicial, portanto alheio à esfera administrativa, tece-se alguns comentários a respeito das alegações da Impugnante.

Quanto à questão da inviolabilidade domiciliar constitucionalmente prevista, que é, ao mesmo tempo, direito e garantia fundamental, pela regra do inciso XI do art. 5º da CF/88, “*a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial.*”

Como visto, o dispositivo apresenta uma ressalva expressa à inviolabilidade: a entrada no domicílio ocorrida durante o dia, quando devidamente amparada por determinação judicial.

O procedimento de busca e apreensão questionado pela Impugnante foi empreendido de acordo com autorização judicial, da qual consta cópia às fls. 03/04, razão pela qual não há que se falar em ilegalidade ou nulidade, restando legítimos os documentos probatórios constantes dos autos.

No que tange à alegação de que o mandado de busca e apreensão não autoriza a busca de documentos no escritório da Autuada, posto que não a cita textualmente, mais uma vez sem razão o argumento.

A ordem judicial emanada pela 2ª Vara Criminal da comarca de Uberaba autoriza a busca de “*equipamentos e documentos relativos ao comércio de cosméticos e matérias primas destes, **especialmente** envolvendo as empresas GC Perfumaria Ltda, Triângulo Cosméticos Ltda (...) ..MR Perfumaria Ltda, seus sócios e **outras**...*” (fls. 03).

Observe-se que, por duas vezes, o juiz deixa claro que não limita os documentos a serem apreendidos apenas às pessoas citadas, mas “*especialmente*” àquelas citadas, o que se mostra óbvio, pois diante de uma fraude, com utilização de um grande número de empresas, não há como prever que outros documentos, pertencentes a “*outras*” empresas envolvidas na fraude, poderão ser encontrados no momento do cumprimento do mandado.

Os limites objetivos e subjetivos de um mandado de busca e apreensão tem por finalidade assegurar os direitos e garantias fundamentais dos envolvidos, evitando que documentos e equipamentos estranhos à investigação sejam indevidamente apreendidos. No entanto, não se deve admitir uma interpretação distorcida de seu conteúdo, que possa ser utilizada justamente para impedir o cumprimento integral dos fins ínsitos da medida – buscar os documentos vinculados à fraude perpetrada pelo grupo de empresas a que pertence a Impugnante – como pretende a Impugnante.

Desse modo, frisando-se que a esfera administrativa não se mostra como um local adequado para discussão da legalidade de uma ordem judicial, nota-se que a busca e apreensão de documentos e equipamentos ocorreu nos estritos limites do Mandado de Busca e Apreensão de fls. 03/04, devendo ser afastado o argumento apresentado.

Saliente-se que as discussões relativas à legalidade do Mandado de Busca e Apreensão de fls. 03/04 e quanto ao suposto desrespeito aos arts. 240 e 243 do CPP, que cuidam da busca e apreensão em matéria processual penal, escapam à competência deste órgão julgador administrativo, sendo de índole eminentemente judicial, razão pela qual não se faz maiores considerações a respeito.

No entanto, importante salientar que é muito claro o mandamento contido no art. 195, do CTN, ao dispor que “*para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los*”.

Mais autorizativa ainda, posto que devidamente outorgada pelo art. 194 desse mesmo CTN, é a Lei nº 6.763/75 no § 1º do art. 42, ao estabelecer que “*mediante recibo poderão ser apreendidos, quando constituam provas de infração à legislação tributária, os documentos e objetos de que tratam os incisos I, II e III do art. 50*”.

Desse modo, a lei expressamente autoriza que a Autoridade Fiscal apreenda documentos e arquivos que constituam provas de infração à legislação tributária, mesmo na ausência de mandado judicial, o que reforça a impropriedade dos argumentos apresentados pela Impugnante.

Do Mérito

Da Sujeição Passiva

A defesa afirma que o Auto de Infração deve ser considerado nulo por ausência de motivação da inclusão dos Coobrigados no polo passivo.

É cediço que a infração constatada, qual seja, receber mercadoria com documento fiscal que consigne importância diversa do efetivo valor da operação, ocorreu em virtude de inobservância ao disposto no art. 13, § 19 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, seja por ação ou omissão de pessoa responsável que concorreu para sua prática.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A responsabilidade independe da intenção do agente ou responsável e é atribuída aos Coobrigados por força da já citada Lei nº 6.763/75, em seu art. 21, inciso XII, § 2º, inciso II:

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

(...)

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

(...)

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

Os agentes envolvidos, na medida em que praticavam atos de gestão da Autuada, são também Sujeitos Passivos do Auto de Infração, tendo em vista que são responsáveis pela falta de recolhimento do tributo decorrente do recebimento de mercadorias com valores subfaturados, inclusive agindo com evidente dolo ao dividir o valor dos pagamentos em duas parcelas, uma com documento fiscal e outra sem documento fiscal, conforme se verá, buscando ocultar a infração à legislação tributária.

O primeiro Coobrigado, Roberto de Paula Geraldino, consta do polo passivo em razão de ser sócio-administrador da empresa. Verifica-se que praticou atos que demonstram sua efetiva condição de gestor dos negócios do Contribuinte, assinando documentos tais como: Procuração que constitui alguns empregados como procuradores da Autuada (fls. 144); autorização para que empregados cadastrassem senhas em contas da Autuada e dele próprio (fls. 145).

Ademais, muitos dos documentos paralelos acostados aos autos, que servem como provas da prática de atos que concorreram para o não recolhimento do tributo, foram assinados pelo próprio sócio-administrador da Autuada. É o que se observa em diversas passagens do Relatório Fiscal Contábil e de seus Anexos como, por exemplo, às fls. 54, 69, 84, 94, 104, 117, 183, 204, 295, dentre outros.

Resta claro, portanto, que a responsabilidade do Coobrigado Roberto de Paula Geraldino é pessoal e devidamente comprovada nos autos, posto que assinou documentos que foram dolosamente utilizados para suprimir o pagamento de ICMS/ST devido, lesando o erário público de forma organizada e deliberada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O segundo Coobrigado, Paulo Acácio Cortes Almeida, consta do polo passivo em decorrência de diversos documentos que demonstram atos de gestão por ele praticados em relação aos negócios da Autuada.

O art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 atribui responsabilidade ao “*administrador*”, sendo solidário pela obrigação tributária resultante de ato praticado com infração à lei.

Para comprovar condição de Coobrigado do Sr. Paulo, verifica-se nos autos que sua rubrica é encontrada na maioria dos documentos que autorizam pagamentos subfaturados a fornecedores, documentos esses que são divididos em duas partes identificadas como “Parte A” (com nota fiscal) e “Parte B” (sem nota fiscal). Tais atos concorreram para o não-recolhimento do tributo devido pela Autuada e podem ser visualizados nos documentos de fls. 68, 311, 314/318, 320, 321, 328, 329, 481, 483 e 484.

Além disso, sua efetiva participação também pode ser comprovada pelos documentos de gestão por ele assinados, tais como: autorização para a empregada Cláudia Beatriz cadastrar senha na conta bancária de outras empresas do grupo econômico (fls. 146); rubrica de autorização em folha de pagamento do mês de outubro de 2012 (fls. 149); rubrica de autorização em folha de pagamento do mês de novembro de 2012 (fls. 150); rubrica de autorização de pagamento realizado pela Autuada (fls. 153).

Todos esses documentos demonstram sua ativa participação nas atividades cotidianas da empresa.

Quanto ao questionamento no sentido de que a rubrica aposta em tais documentos não seria do Coobrigado, basta confrontá-la com aquela que sabidamente foi feita pelo Sr. Paulo Acácio no Contrato Particular de Compra e Venda de fls. 154/156, para afastar qualquer dúvida em relação à sua titularidade. A assinatura do Coobrigado, aposta às fls. 156, pode ter sua veracidade confirmada pelo simples confronto com a procuração com firma reconhecida em cartório de fls. 638.

Apesar de formalmente não exercer nenhum cargo de gerência na empresa autuada, o Coobrigado em questão, pelos citados motivos, demonstrou sua efetiva participação no controle da Autuada, agindo com dolo para suprimir ilegalmente o tributo devido ao Estado de Minas Gerais.

Por todo o exposto, a participação efetiva dos Coobrigados no esquema montado para suprimir tributo de forma ilegal está largamente comprovada nos autos, não merecendo qualquer reparo a ação do Fisco de inseri-los como responsáveis no polo passivo da Autuação.

Do Mérito Propriamente Dito

Apenas para melhor entendimento da autuação, cabe um pequeno resumo do trabalho realizado pelo Fisco.

Suspeitando que diversos contribuintes do ramo de cosméticos, perfumaria e higiene pessoal mantinham um escritório clandestino em um apartamento localizado em Uberaba/MG, o Fisco, munido de um Mandado de Busca e Apreensão expedido

pelo Juiz da 2ª Vara Criminal da Comarca de Uberaba, efetuou a apreensão de diversos documentos físicos e eletrônicos.

Da análise de tais documentos, o Fisco apurou que a Autuada adquiria mercadorias subfaturadas de diversos fornecedores e que, inclusive, dividia os pagamentos em duas partes: uma referente à parcela acobertada pelo documento fiscal (denominada “Parte A”) e outra referente à parcela subfaturada (denominada “Parte B” ou “Boleto”), como forma de dificultar a comprovação da fraude.

Anexo a quase todos os Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica (DANFES) de aquisição foram encontrados documentos de controle interno da Autuada, referentes ao pagamento das duas citadas parcelas. Tais documentos, denominados pelo Fisco de “Documentos Paralelos”, podem ser vistos, a título exemplificativo, às fls. 54.

Nos arquivos eletrônicos apreendidos foram encontradas pastas de trabalho utilizadas para controle dos pagamentos efetuados pela Autuada e por outras empresas do mesmo grupo. As pastas eram gerenciadas em tal escritório clandestino. Tais planilhas, denominadas “CONTASI” (29/12/07 a 02/07/10) e “Inbox(562673)—Message0416—Paulo – contas à pagar(564919)” (18/03/11 a 30/06/11), confirmam o pagamento, em duas partes (“A” e “B”), aos fornecedores envolvidos na autuação. Também foram encontrados os comprovantes do pagamento da denominada “Parte B”, que podia ser realizado por depósito bancário na conta do fornecedor ou de terceiros e também por boleto bancário.

Analisando o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED Contábil) da Autuada, o Fisco constatou que somente a “Parte A” das operações estava escriturada, tendo sido a “Parte B” completamente omitida pelo Contribuinte. Por essa razão, o Fisco criou 18 (dezoito) planilhas denominadas “Fornecedores com NFe Subfaturadas” (DVD-R de fls. 45), calculando o índice de subfaturamento médio para cada um dos fornecedores.

Em seguida, aplicou a todos os documentos fiscais de entrada de mercadorias provenientes dos fornecedores envolvidos na fraude o índice de subfaturamento calculado nas citadas planilhas, apurando a parcela subfaturada de tais operações.

No que tange às mercadorias sujeitas à substituição tributária, calculou-se o ICMS/ST não recolhido ao Estado de Minas Gerais, que foi acrescido da respectiva multa de revalidação em dobro e da multa isolada decorrente do subfaturamento.

Para as mercadorias não sujeitas à sistemática da substituição tributária, calculou-se apenas a multa isolada, posto que não há tributação pela entrada destes itens.

A apuração foi realizada item a item, já que em matéria de substituição tributária, a Margem de Valor Agregado (MVA) pode variar, a depender do produto envolvido.

Todos os documentos e planilhas citados fazem parte do DVD-R de fls. 45 e estão pormenorizadamente descritos no Relatório Fiscal Contábil de fls. 49/141, o

qual apresenta uma grande quantidade de informações, exemplos e documentos que detalham pormenorizadamente a infração e procedimento adotado pelo Fisco.

Passa-se agora à análise dos argumentos de defesa apresentados em relação ao mérito da autuação.

Afirma a Impugnante que o lançamento decorre de arbitramento fiscal alicerçado em meras presunções do Fisco, baseadas nas planilhas apreendidas nos computadores da Impugnante. Salaria que o arbitramento só deve ser utilizado quando as declarações do Sujeito Passivo não mereçam fé e a correspondente escrituração apresentada tenha sido desclassificada.

Cabe esclarecer que o lançamento em questão não foi baseado em simples indícios, como infere a Autuada, pois resta exaustivamente demonstrado pelo Relatório Fiscal Contábil (fls. 49/141) e nas provas anexadas, que a Autuada agiu ativamente para perpetrar a entrada de mercadorias com documento fiscal subfaturado.

Ao contrário do alegado, a utilização de presunção pelo Fisco na situação dos autos, em que restou provada a ação da Impugnante no sentido de ocultar, por meio de fraude, a ocorrência de fatos geradores com conseqüente supressão de tributo devido, encontra pleno respaldo na legislação, mormente no art. 51 da Lei nº 6.763/75, que prevê as hipóteses em que o Fisco poderá utilizar-se de arbitragem:

Art. 51. O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

II - ficar comprovado que os lançamentos nos livros e/ou nos documentos fiscais não refletem o valor das operações ou das prestações;

(Grifou-se)

O RICMS/02, por sua vez, preconiza no art. 53, inciso II que:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

Quanto às afirmações de que o arbitramento não foi motivado, ao restar comprovado que a Autuada adquiriu mercadorias com documentos fiscais subfaturados, tem-se que foram infringidos preceitos da legislação tributária aplicável no Estado de Minas Gerais e que autorizada e motivada está a utilização do arbitramento, nos termos do já transcrito art. 51, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, já tendo sido inclusive acolhida anteriormente neste órgão julgador administrativo, no âmbito dos Acórdãos nºs 19.846/10/3ª e 20.036/11/3ª.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mostra-se, pois, plenamente admissível na seara tributária o uso da prova indireta, consistente em indício e presunção, especialmente quando ocorrer a entrada de mercadoria subfaturada, com conseqüente ausência de recolhimento de ICMS/ST na parcela de operações sujeita a tal sistemática de apuração.

É pacífico o entendimento de que o ônus da prova cabe a quem acusa. Todavia, diante de uma presunção plenamente válida, esse ônus se inverte contra o Contribuinte, inclusive por ser ele o detentor de toda a documentação fiscal.

Apesar das oportunidades para apresentação das provas, com ampla garantia ao direito de defesa, a Autuada não apresentou qualquer documentação de natureza fiscal capaz de desconstituir os dados e provas constantes do Auto de Infração, limitando-se apenas a tentar desqualificar o amplo espectro probatório contido nos autos.

Ademais, o arbitramento realizado pelo Fisco se deu com base na situação real, amplamente comprovada nos autos, e não em meros indícios. Caberia à Impugnante demonstrar que as operações de entrada de mercadorias ocorreram de acordo com a legislação, o que não ocorre em momento algum do presente Auto de Infração.

Em face de todo o exposto, improcede a reclamação da Impugnante a respeito da utilização de presunção e de arbitramento pelo Fisco, tratando-se de procedimentos técnicos idôneos e previstos em lei.

Afirma a Impugnante que os documentos utilizados como prova do subfaturamento representam um percentual ínfimo de suas operações, não se podendo afirmar, com base nas menos de 10% (dez por cento) das operações utilizadas pelo Fisco, que todas as entradas realizadas foram subfaturadas.

Em relação a todos os fornecedores envolvidos na Autuação, ocupou-se o Fisco de demonstrar, por meios de documentos incluídos nos autos, o *modus operandi* utilizado pela Autuada na aquisição de mercadorias subfaturadas de cada um deles.

A Autuada utilizava-se de um comportamento doloso e organizado para supressão de tributo devido, dividindo o valor real das duplicatas em duas partes distintas, uma referente à parcela do preço que continha documento fiscal, e outra relativa à parcela subfaturada. Tal metodologia está exaustivamente demonstrada no Relatório Fiscal Contábil de fls. 49/141.

Merece destaque a operação de circulação de mercadorias que supostamente teria ocorrido em relação ao fornecedor Mendes e Gonçalves Comércio e Transportes Ltda (fls. 59/60), a qual não mereceu qualquer comentário da Impugnante em sua Peça de Defesa.

De acordo com os documentos fiscais, as mercadorias fabricadas pela empresa UNILEVER BRASIL LTDA, localizada em **Louveira/SP**, eram enviadas para a empresa MAX COMÉRCIO ATACADISTA DE COSMÉTICOS LTDA, localizada em **Goiânia/GO**. Em seguida, MAX COMÉRCIO ATACADISTA DE COSMÉTICOS LTDA vende os mesmos produtos, pelo valor de custo, para a empresa MENDES E GONÇALVES COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA, localizada em **Cabo Frio/RJ**,

a qual revende tais mercadorias para a Autuada, situada em **Uberaba/MG**, aproximadamente **pela metade do preço**.

Dessa forma, as mercadorias supostamente percorreram um trajeto de 3.335 km para chegar a um destinatário situado a 415 km do fabricante, o que em si, já se mostra muito atípico. E o pior: para chegar em Minas Gerais **pela metade do preço** de fabricação, em uma operação obviamente inviável do ponto de vista comercial, mas que garante à Impugnante uma redução indevida, na mesma proporção do subfaturamento, do valor a recolher em ICMS/ST para o Estado de Minas Gerais, na medida em que as mercadorias envolvidas são, em sua grande maioria, sujeitas à substituição tributária interna.

A Autuada não consegue refutar o conjunto probatório trazido pelo Fisco de forma convincente, resumindo sua defesa a argumentos genéricos, afirmando que as provas são “poucas”, que se trata de “ínfimos” casos “específicos”, que se referem a “poucos” documentos fiscais e que tais provas demonstram que a verdade é diversa daquela “produzida unilateralmente” pelo Fisco, sempre sem se aprofundar no mérito das discussões, posto que não possui qualquer prova de suas alegações ou documentos que se prestem a comprovar a regularidade de suas operações.

O Fisco, ao longo do supracitado relatório fiscal, apresenta as provas de forma clara, objetiva e suficiente, detalhando o “*modus operandi*” e os controles internos utilizados hodiernamente pela Impugnante, tanto aqueles relativos à parcela das operações acobertada (Parte A) quanto à parcela desacobertada de documentos fiscais (Parte B).

Por fim, recomenda-se nesse ponto a leitura do trecho do Relatório Fiscal Contábil que explica pormenorizadamente as infrações constatadas e o método de apuração utilizado pelo Fisco em relação a cada um dos fornecedores (fls. 59/139), o qual não se transcreve aqui em razão de sua extensão.

Desse modo, entende-se plenamente comprovado o subfaturamento nas operações autuadas, restando correto o procedimento adotado pelo Fisco.

A Defesa argumenta que é indevido o uso da presunção em negócios jurídicos com montante superior ao décuplo do salário mínimo vigente, em face das disposições dos arts. 230 c/c 227 do Código Civil Brasileiro, o que denotaria a imprestabilidade do lançamento tributário.

As normas do Código Civil aplicam-se, precipuamente, às relações jurídicas de natureza privada, não se prestando a regular as relações de direito público inerentes ao poder de tributação exercido pelo estado. O CTN é uma norma complementar à Constituição, prevista no art. 146 deste diploma legal e, como tal, é responsável por definir regras gerais em relação à tributação no Brasil. Dentre os dispositivos legais referentes à forma de se interpretar o CTN, aqui interessa os arts. 108 e 109, abaixo transcritos:

Art. 108. **Na ausência de disposição expressa**, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.**

(Grifou-se)

Somente nos casos de “ausência de disposição expressa”, poderá a autoridade administrativa utilizar-se de norma diversa do CTN, respeitando a ordem sucessiva apresentada. O art. 109 ainda ressalva que os princípios de direito privado não podem ser utilizados para alterar os efeitos tributários de seus institutos.

O art. 148 do CTN autoriza o uso de arbitramento sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo Sujeito Passivo, o que afasta a existência do requisito da “ausência de disposição expressa”, previsto no “*caput*” do art. 108, acima transcrito.

À vista da existência de norma específica no próprio CTN e considerando-se o princípio da especialidade como mecanismo de solução dos conflitos aparentes de normas, fica inteiramente afastada a aplicação dos mencionados dispositivos do Código Civil ao caso presente.

A Autuada assevera que não pode ser responsabilizada pelo pagamento do ICMS/ST devido pela indústria e/ou atacadista situados em Minas Gerais, na medida em que a Lei Complementar nº 87/96 optou pelo regime de exclusão da responsabilidade do contribuinte substituído. Salienta a ilegalidade e a inconstitucionalidade da norma estadual, que a um só tempo contraria a Constituição Federal de 1988 e a citada Lei Complementar.

Afirma que as empresas Anfíbia Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, Chron do Brasil Cosméticos, Importação e Exportação Ltda e Luvik do Brasil Ltda são indústrias estabelecidas dentro do território mineiro, não havendo que se falar, no caso dessas empresas, em ICMS/ST decorrente de suposta venda subfaturada.

O art. 124, inciso II do CTN afirma que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. Dessa sorte, a responsabilidade tributária por substituição traz em si, via de regra, a solidariedade entre o substituto e o substituído, pelo ICMS/ST devido na operação de circulação de mercadorias por eles realizada.

O § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 expressamente designa o estabelecimento destinatário situado nesse estado como responsável solidário pelo ICMS/ST devido nas operações de aquisição por ele realizadas:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

O art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, ao regulamentar o dispositivo, reforça a solidariedade nos casos de não recolhimento ou de recolhimento a menor do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Ademais, o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, ao prever a instituição da condição de substituto tributário a um determinado contribuinte, em momento algum exclui da competência dos estados a possibilidade de instituir a responsabilidade solidária entre vendedor e adquirente, prevista como regra geral no citado art. 124, inciso II do CTN:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação mineira transcrita, responsável por regular a matéria questionada pela Impugnante, está em conformidade com o CTN e em plena produção de efeitos jurídicos, não sendo dado ao órgão julgador administrativo, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75, declarar a inconstitucionalidade ou deixar de aplicar ato normativo em vigor:

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;

Dessa forma, devem ser afastados os argumentos pela ilegalidade ou inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/ST, restando corretas as exigências formalizadas pelo Fisco.

Assevera a Impugnante que cerca de 30% (trinta por cento) das mercadorias por ela adquiridas são revendidas a outros estados, sendo inaplicável a cobrança de ICMS/ST sobre tais operações, devendo ser aplicadas apenas as alíquotas interestaduais.

Salienta que teria cerca de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e meio de reais) em pedidos de restituição de ICMS/ST pendentes de análise pelo estado e que anexou os documentos que comprovariam a situação.

Inicialmente saliente-se que, ao contrário do alegado, não foi anexado aos autos qualquer documento que comprove a existência de expressivos pedidos de restituição pendentes de análise do estado.

Ademais, os pedidos de restituição de ICMS/ST são regulados pelos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02 e devem seguir os trâmites previstos em tais dispositivos legais, não cabendo ao Fisco realizar compensações de autuações com pedidos de restituição de ICMS/ST ainda pendentes de confirmação, os quais podem até mesmo não ser deferidos pela Autoridade Responsável.

Como já visto, o ICMS/ST ora exigido incide sobre as entradas de mercadorias promovidas pela Autuada e, como tal, já deveria ter sido integralmente recolhido naquele momento, independentemente do percentual de operações interestaduais em relação ao total de saídas.

No momento da aquisição, presume-se que o destino das mercadorias é o Estado de Minas Gerais. O presente Auto de Infração limitou-se a analisar as entradas subfaturadas de mercadorias realizadas pela Autuada, não se ocupando de analisar a regularidade e eventuais infrações nas saídas de tais mercadorias.

Caso alguma parcela das operações de saída da Autuada com as mercadorias envolvidas na autuação tenha como destino outros estados, cabe a ela comprovar tal situação em procedimento diverso, pedindo a restituição dos valores referentes aos fatos geradores não ocorridos, obedecidos os trâmites previstos nos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02.

A redução pretendida pela Impugnante, de fato, seria um prêmio pela sua impontualidade no recolhimento e pela fraude praticada, já que, caso tivesse ela agido de forma legal e regular em relação ao ICMS/ST devido, o recolhimento desse tributo já teria sido integralmente realizado quando da entrada de tais mercadorias.

Além disso, o eventual abatimento de qualquer valor na autuação levaria a uma redução proporcional da multa de revalidação incidente na mesma proporção, mais uma vez resultando em um “bônus” à Impugnante pelo seu comportamento à margem da lei, o que não se mostra de acordo com a teleologia da norma tributária, que visa punir e não premiar aqueles que deixam de recolher seus tributos, especialmente de forma dolosa, como no presente caso.

Desse modo, deve ser afastado o argumento apresentado, restando correta a exigência de ICMS/ST sobre todas as operações, conforme procedeu o Fisco.

A Impugnante alega que o Fisco não deduziu do cálculo do ICMS/ST os valores de ICMS devidos ao estado de origem em relação à parcela supostamente subfaturada da operação interestadual, contrariando o disposto no art. 20, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, que cuida especificamente do crédito em matéria de ICMS/ST e assim dispõe:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

No entanto, o art. 68 do RICMS/02, que traz regra geral em relação aos créditos de ICMS, determina que somente o imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal poderá ser abatido do débito do Contribuinte:

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto **corretamente cobrado e destacado** no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

Parágrafo único. Se o imposto destacado no documento fiscal for inferior ao devido, o valor a ser abatido corresponderá ao do destaque, ficando assegurado o abatimento da diferença, desde que feito com base em documento fiscal complementar emitido pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador do serviço.

(Grifou-se)

A norma regulamentar estadual está em perfeita consonância com o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, que afirma que somente o imposto efetivamente cobrado nas operações anteriores poderá ser abatido do débito do imposto:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (Grifou-se)

Não há dúvida de que não houve cobrança de tributo, no estado de origem, sobre a parcela suprimida pelo artifício do subfaturamento, razão pela qual não há que se falar em crédito sobre esse valor, restando correto o cálculo realizado pelo Fisco.

A Impugnante alega que as multas, que superam o valor do imposto, têm natureza nitidamente confiscatória, devendo ser anuladas em razão dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, não confisco e moralidade.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que 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 sobre descumprimento de obrigação acessória.

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

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.

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 transcreve-se:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada 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^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório em multas que foram corretamente exigidas, nos estritos termos da legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Quanto à aplicação por este Conselho de Contribuintes do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, incumbe ressaltar que o § 5º, item 3 desse mesmo dispositivo legal dita a sua inaplicabilidade aos casos em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo, circunstâncias ocorridas e provadas no presente feito:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, não se atinge enumerar qualquer ato administrativo que transborde dos limites propostos aos princípios da proporcionalidade, compatibilidade entre fins e meios e da razoabilidade, espelho de um direito justo, em função da atividade fiscal vinculada, totalmente atrelada às normas tributárias vigentes. Muito menos se ousa indicar atos até então exercidos, que sejam contrários a uma administração honesta e de boa-fé, noção primordial do princípio da moralidade.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir a juntada do substabelecimento apresentado da tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Felipe Jordan Trajano Monteiro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 29 de setembro de 2015.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Bernardo Motta Moreira
Relator

IS/D