

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.250/16/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000405908-42  
Impugnação: 40.010139887-51, 40.010140063-08 (Coob.), 40.010140064-81 (Coob.), 40.010139889-13 (Coob.)  
Impugnante: Total Alimentos Ltda  
IE: 693177591.00-72  
Luiz Cláudio dos Santos Azevedo (Coob.)  
CPF: 089.709.228-73  
Paulo Antônio Simão Tavares (Coob.)  
CPF: 411.821.208-06  
Sul Mineira Alimentos Ltda (Coob.)  
IE: 693370034.00-33  
Coobrigado: Sul Mineira Alimentos Ltda  
IE: 693370034.01-14  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz  
Origem: DF/Varginha

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - VALOR INFERIOR AO VALOR EFETIVO - ARBITRAMENTO.** Imputação de venda de mercadorias acobertadas por notas fiscais consignando base de cálculo diversa da legalmente exigida, uma vez que não correspondia aos reais valores das operações nos termos do art. 13, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e art. 43, inciso IV, alínea "a" do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Exigiu-se, ainda, para as operações sujeitas à substituição tributária, o ICMS/ST e a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II, § 2º da mesma lei. Entretanto, cancelam-se as exigências fiscais tendo em vista que não existe na legislação tributária brasileira ou mineira a obrigação de uma indústria responder por toda a cadeia de venda e distribuição de seus produtos. Não há vedação legal de constituir uma nova empresa para distribuir os produtos.

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS e da retenção e recolhimento a menor do ICMS Substituição tributária, no período de 01/01/11 a

30/06/12, em razão de a Autuada ter promovido saídas de mercadorias com valores notoriamente inferiores aos preços praticados com as mesmas mercadorias em remessas para clientes não relacionados com o seu grupo econômico.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, e alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em relação às operações próprias; e o ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso I do § 2º do mesmo artigo, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 228/297, acompanhada dos documentos de fls. 301/492.

A Coobrigada Sul Mineira Alimentos, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 493/547. Acosta documentos às fls. 552/1.097.

O diretor presidente, ora Coobrigado Luiz Cláudio dos Santos Azevedo, apresenta por procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 1.105/1.119, e o diretor administrativo-financeiro, Paulo Antônio Simão Tavares, comparece às fls. 1.154, reafirmando os termos das demais impugnações.

Todos requerem a procedência das impugnações e a exclusão dos coobrigados do polo passivo da autuação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.160/1.179.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 1.186/1.212, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 19/10/16, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em julgar inaplicável ao caso dos autos a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Também, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 09/11/16, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que julgavam procedente o lançamento, e Vander Francisco Costa (Revisor), que julgava improcedente o lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, alegando que não houve a correta capitulação dos fatos em correspondência com os dispositivos legais infringidos e apontados no Auto de Infração, estando em desacordo com o previsto no inciso IV do art. 89 do Regulamento

do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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. Foram observados todos os requisitos, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Induidoso que a Autuada e os Coobrigados compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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.

O Relatório Fiscal trouxe ainda o Parecer/Despacho DF/VGA/872/2015, acostado às fls. 08/20 dos autos, no qual descreve todo o procedimento adotado pelo Fiscal, que resultou na identificação da ocorrência do fato gerador.

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

#### **Da Desconsideração do Ato ou Negócio Jurídico**

Verifica-se que, baseando-se no art. 116, parágrafo único do CTN c/c art. 205-A da Lei nº 6.763/75, o Fisco “desconsiderou” a base de cálculo do ICMS (*elemento constitutivo da obrigação tributária*) lançada nas notas fiscais objeto da autuação, que foi posteriormente arbitrada, para fins de apuração da diferença de ICMS não recolhida aos cofres públicos:

##### CTN

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(Grifou-se).

##### Lei nº 6.763/75

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(Grifou-se).

No entanto, como deixa claro o parágrafo único do art. 205 da Lei nº 6.763/75, transcrito no § 7º do art. 83 do RPTA, quando verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não é necessária a desconsideração 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. Confira-se:

Art. 205. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais serão objeto de procedimento distinto.

(Grifou-se).

### RPTA

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

(...)

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, simultaneamente ou após o início da ação fiscal, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

(...)

§7º O procedimento disposto no §4º não se aplica a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(Grifou-se)

Apesar de ter sido utilizado o procedimento da “desconsideração”, reitera-se, não houve desconsideração da operação de venda propriamente dita e sim, uma desclassificação da base de cálculo das operações, pois o Fisco não contesta que houve a transmissão da propriedade das mercadorias da “TOTAL” para suas empresas interdependentes.

A simulação (falsa declaração do preço) ocorreu em relação à base de cálculo, notoriamente subfaturada, ilícito típico de evasão fiscal, caracterizado como crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90 – arts. 1º e 2º), pela intenção dolosa de suprimir ou reduzir tributo.

Assim sendo, o caso tratado nos autos, qual seja o subfaturamento de operações, não exige o procedimento especial da desconsideração do negócio jurídico, previsto no art. 205 e 205-A da Lei nº 6.763/75 e regulamentado pelo art. 83 e seguintes do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A tal ocorrência enseja o lançamento de ofício nos termos do art. 149, inciso VII do CTN.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Nesse sentido, são várias decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG), nas quais foi analisado o procedimento de desconsideração do negócio jurídico efetuado pela Fiscalização, restando consagrado o entendimento de que apesar de afastada a aplicabilidade do art. 205 da Lei nº 6.763/75, ilegalidade não há na ação fiscal, em razão do disposto no art. 149, inciso VII do CTN, que prevê a possibilidade de revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa, quando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como no caso presente.

Verifica-se conclusão semelhante em decisões anteriores deste Conselho, como as proferidas nos Acórdãos nºs 4.151/13/CE, 4.195/13/CE e 21.553/14/1ª.

Também, nesse mesmo sentido foi recentemente editada a norma do art. 84-A, inciso I do RPTA, que veio deixar claro que não implica nulidade do lançamento eventual utilização do procedimento da desconsideração do negócio jurídico pela Fiscalização, nos casos de dolo, fraude e simulação, bem como não afasta a aplicação da penalidade isolada. Confira-se:

Art. 84-A. A eventual utilização do procedimento aplicável à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos nos casos de dolo, fraude ou simulação:

I - não implica nulidade do auto de infração;

II - não garante ao contribuinte o benefício previsto no §5º do art. 83;

III - não afasta a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Enfatize-se que o procedimento especial da “desconsideração”, ainda que desnecessário, foi benéfico à Impugnante, pois lhe possibilitou um maior prazo para prestar os esclarecimentos relativos às operações questionadas, ampliando, portanto, o seu direito de defesa.

### **Do Pedido de Perícia**

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

Para tanto formula os quesitos de fls. 295/296.

A Coobrigada Sul Mineira Alimentos também requer a realização de prova pericial, indica quesitos e assistente técnico às fls. 544/546.

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

(...)

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS e de ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de 01/01/11 a 30/06/12, em razão de a Autuada ter promovido saídas de mercadorias com valores notoriamente inferiores aos preços praticados com as mesmas mercadorias em remessas para clientes não relacionados com o seu grupo econômico.

O trabalho fiscal aponta subfaturamento operacionalizado por meio de vendas de mercadorias destinadas a 17 (dezessete) unidades da Sul Mineira Alimentos Ltda., que é empresa interdependente da Total Alimentos Ltda., a qual, na qualidade de controladora, possui 99,9% (noventa e nove vírgula nove por cento) do capital social da empresa, detendo o controle gerencial da controlada.

Exige-se o ICMS, multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) e multa isolada de 40% (quarenta por cento) sobre os valores tidos como subfaturados e, ainda, ICMS/ST e multa de revalidação de 100% (cem por cento) sobre os valores subfaturados em operações destinadas às unidades localizadas no estado de Minas Gerais.

Assevera a Fiscalização que nas operações, objeto de autuação, a Total Alimentos praticou preços inferiores quando confrontados com vendas dos mesmos produtos destinadas a clientes não relacionados ao seu grupo econômico, propiciando a desclassificação, com utilização do procedimento especial da desconsideração das bases de cálculo das operações, sendo estas arbitradas em sequência, uma vez que consideradas subfaturadas.

Essa prática de preços inferiores aos praticados com os mesmos clientes não relacionados ao grupo econômico foi constatada conforme demonstrado no Parecer nº 872/2015 e nas planilhas anexadas ao Auto de Infração. O Fisco desconsiderou a base de cálculo do ICMS e ICMS/ST com base no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 205-A da Lei nº 6.763/75.

Para arbitramento da base de cálculo relativa às operações consideradas como subfaturadas, foi utilizado o valor previsto no art. 43, inciso IV, alínea a.2 do RICMS/02, ou seja, o preço médio praticado pela Total Alimentos em vendas destinadas a clientes não participantes do grupo econômico.

A Impugnante, em resposta a questionamento da Fiscalização esclarece, às fls. 27/37, que na atividade de produção tem duas grandes classes de produtos: as rações para animais de campo e de criação, que são tratadas como ração insumo, e as rações para *pet* (cães e gatos), que são tratadas como ração de consumo. As operações de venda e distribuição de cada categoria sempre foram realizadas de forma separadas.

Foi registrado que a partir de 2004 a Impugnante passou a perder mercado na ração consumo, tendo recebido informação de diversos clientes que o prazo de entrega era muito longo, optando pela aquisição de outras marcas.

Essa constatação levou a decisão de segregar as atividades de indústria e comércio. Assim, em maio de 2005 foi criada a empresa Sul Mineira Alimentos Ltda., dentro do mesmo grupo econômico, que posteriormente ficou como responsável pela comercialização e distribuição (vendas, marketing e logística) da “ração consumo”. Essa decisão possibilitou ao grupo recuperar mercado, saindo de 6.000 (seis mil) toneladas/mês para 10.000 (dez mil) toneladas/mês, ficando caracterizado que a motivação foi econômico-financeira.

A acusação fiscal vem no Auto de Infração nos seguintes termos:

“Constatou-se que o contribuinte praticou faturamento de mercadorias com valores notoriamente inferiores ao preço de mercado conforme evidências inequívocas demonstradas no parecer DF/VGA/872/2015, de 22/09/2015, anexo.

O Subfaturamento foi operacionalizado através de vendas destinadas às 17 unidades da SUL MINEIRA ALIMENTOS LTDA, que nos termos do Art. 222, inciso IX da Parte Geral do ICMS/MG é empresa INTERDEPENDENTE da TOTAL ALIMENTOS, que na qualidade de CONTROLADORA, detém 99,90% do Capital Social de 100% do controle gerencial da CONTROLADA. Considerando que em tais operações praticou-se preços notoriamente inferiores aos praticados com os mesmos produtos à clientes não relacionados com o grupo conforme demonstrado no Parecer 872/2015 e nas planilhas anexadas a autuação, o fisco desconsiderou a base de cálculo do ICMS e do ICMS/ST (elemento constitutivo da obrigação tributária) com base no art. 116, parágrafo único do CTN (Lei 5.172/66) C/C Art. 205-a da Lei 6.763/75.”

Conclui-se que as explicações trazidas pelo Contribuinte sobre as operações não foram suficientes para mostrar à Fiscalização a operação realizada, bem como sua opção de trabalhar produção e comercialização em etapas diferentes.

Não existe na legislação tributária brasileira ou mineira a obrigação de uma indústria responder por toda a cadeia de venda e distribuição de seus produtos. Assim,

não cabe à Fiscalização indagar porque o Contribuinte não optou por abrir filiais ao invés de montar outra empresa.

A Fiscalização não tem o poder de impor ao Contribuinte a forma como vai processar sua operação, uma vez que não há vedação legal de constituir uma nova empresa para distribuir seus produtos.

Outra questão a ser considerada é que preço de mercado para cliente final normalmente é diferente do preço praticado para um distribuidor, pois parte dos custos são transferidos para este, dentre outros, os custos de transporte, divulgação, armazenagem e distribuição, além do custo de venda. Assim, os preços praticados não podem ser os mesmos.

A diferença entre a ração insumo e a ração consumo é notória. A primeira é destinada a produtores, que utilizam a ração como insumo em suas atividades pecuárias. A segunda é para o consumo de pequenos animais domésticos. O fato de algumas casas comercializarem ambos os tipos de ração não descaracteriza o foco da produtora.

Ao desconsiderar o negócio jurídico e impor margem diferente aos produtos, a Fiscalização extrapolou suas funções querendo impor ao Contribuinte o preço de venda que ele deve praticar. A legislação não lhe deu poder para definir a margem de lucro do Contribuinte, motivo suficiente para invalidar o trabalho fiscal.

A motivação da alteração estrutural nas vendas de ração consumo foi claramente exposta pela Impugnante, que demonstrou queda de mais de 50% (cinquenta por cento) no volume de vendas (de 15.000 para 6.000 toneladas/mês). Essa situação impôs a necessidade de rever toda sua operação, de modo a atender ao anseio dos clientes que queriam um prazo de entrega menor. Tal estratégia trouxe resultados positivos retornando as vendas para o volume de 10.000 (dez mil) toneladas/mês em 2015.

A diferença de preços nas operações com outras partes não relacionadas é justificada pelo fato de o Contribuinte ser responsável pelo custo operacional de comercialização e distribuição, além de considerar quantidade adquirida, valor da operação, forma de pagamento, prazos e taxa de risco de inadimplência.

É inaplicável o arbitramento de preço com base no art. 43, inciso IV, alínea 2.a do RICMS/02, já que a competência de definir margem de lucro é do Contribuinte e não da Fiscalização que, ao impor preços maiores, extrapola sua função.

A Fiscalização acusa a Impugnante de lançar mão de estratégia comercial complexa e a seu modo, sem justificativa operacional e logística, para a venda de rações de consumo “PET” (sobre a qual incide ICMS/ST), se comparada com a venda de rações de insumo (sobre a qual incide apenas ICMS, tem redução de base de cálculo ou é isenta).

Entretanto, como explicado pela Contribuinte, trata-se de operações para públicos alvos diferentes, que exigem logísticas diferentes: a ração insumo tem como destinatário produtores e normalmente são compradas em grandes volumes; já a ração consumo é para uso doméstico.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quer a Fiscalização deduzir que as diferenças operacionais são decorrentes exclusivamente da forma de tributação. Entretanto, quem escolhe o regime de tributação (se ICMS/ST ou não) é o próprio estado. Cabe aos contribuintes apenas respeitá-lo. Se o regime escolhido prejudica a arrecadação, o estado pode alterá-lo, mas não pode transformá-lo em objeto de autuação.

A motivação para a criação de uma segunda empresa é fruto da vontade do Contribuinte. Uma vez que foram respeitadas todas as normas legais, a Fiscalização não tem o direito de contestar, nem de determinar como devem ser comercializados os produtos, o que extrapola suas competências funcionais.

Por todo o exposto, improcedente é o lançamento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/10/16. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em julgar inaplicável ao caso dos autos a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Vander Francisco Costa (Revisor). Pelos Impugnantes, assistiu ao julgamento a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública o Dr. Gabriel Arbex Valle. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento os signatários e os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Vander Francisco Costa**  
**Relator designado**

IS/D

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

Acórdão:	21.250/16/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000405908-42	
Impugnação:	40.010139887-51, 40.010140063-08 (Coob.), 40.010140064-81 (Coob.), 40.010139889-13 (Coob.)	
Impugnante:	Total Alimentos Ltda IE: 693177591.00-72 Luiz Cláudio dos Santos Azevedo (Coob.) CPF: 089.709.228-73 Paulo Antônio Simão Tavares (Coob.) CPF: 411.821.208-06 Sul Mineira Alimentos Ltda (Coob.) IE: 693370034.00-33	
Coobrigado:	Sul Mineira Alimentos Ltda IE: 693370034.01-14	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz	
Origem:	DF/Varginha	

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

O lançamento analisado é decorrente da constatação fiscal de que a Autuada recolheu/reteve ICMS e ICMS/ST a menor, no período de 01/01/11 a 30/06/12, uma vez que promoveu saídas de mercadorias com valores notoriamente inferiores aos preços praticados com as mesmas mercadorias em remessas para clientes não relacionados com o seu grupo econômico.

Posta a questão à apreciação, esta 2ª Câmara, em preliminar, à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, julgou inaplicável ao caso dos autos a desconsideração do ato ou negócio jurídico. Ainda, em preliminar, à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Relatora) e Marco Túlio da Silva que o julgavam procedente.

Conforme se verifica, não houve dissenso em relação às preliminares arguidas. Contudo, no mérito, ao contrário da decisão prevalente, reputa-se perfeitamente caracterizada a infração arguida pela Fiscalização, não havendo motivos para que sejam excluídas as exigências impostas pelo Auto de Infração em referência, conforme se verá.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E para tanto, extrai-se os fundamentos meritórios trazidos no Parecer da Assessoria, às fls. 1.190/1.212, apenas com as adequações de estilo.

Conforme consta dos autos, o subfaturamento constatado pela Fiscalização foi operacionalizado por meio de vendas de mercadorias destinadas a 17 (dezessete) unidades da Sul Mineira Alimentos Ltda., doravante denominada de Sul Mineira, que é empresa interdependente da Total Alimentos Ltda., doravante denominada Total Alimentos, a qual, na qualidade de controladora, possui 99,9% (noventa e nove vírgula nove por cento) do capital social da empresa, detendo o controle gerencial da controlada.

Assevera a Fiscalização que nas operações, objeto de autuação, a Total Alimentos praticou preços notoriamente inferiores quando confrontados com vendas dos mesmos produtos destinadas a clientes não relacionados ao seu grupo econômico, propiciando a **desclassificação, com utilização do procedimento especial da desconsideração, das bases de cálculo das operações**, sendo estas arbitradas, uma vez que notoriamente subfaturadas, conforme restará demonstrado.

Importante destacar, conforme já preliminarmente decidido, que o caso tratado nos autos restringe-se a subfaturamento de operações, que **não** exige o procedimento especial da “desconsideração” para validação do arbitramento levado a efeito pela Fiscalização, pois este arbitramento já está legalmente respaldado no art. 53, incisos II e VI do RICMS/02 e no art. 148 do CTN, sem exigência de adoção de qualquer procedimento especial, para que pudesse produzir os seus efeitos.

Verifica-se que, para fins de arbitramento da base de cálculo relativas às operações subfaturadas, foi utilizado o preço praticado pela Total Alimentos, na condição de fabricante exclusiva e única distribuidora dos produtos, em vendas não destinadas à Sul Mineira, conforme previsto no art. 43, inciso IV, alínea a.2 do RICMS/02.

A Fiscalização intimou a Total Alimentos, e a Sul Mineira (empresa interdependente), estabelecimentos de Betim e Três Corações, mediante Intimação DF/VGA 488/2015, a prestarem esclarecimentos, documentos e/ou informações relativamente às práticas comerciais adotadas entres as empresas intimadas e suas filiais.

Convém mencionar as informações iniciais apresentadas pela Fiscalização no Parecer/Despacho DF/VGA/872/2015, acostado às fls. 08/20:

- a empresa Total Alimentos, fabricante de diversos tipos de rações, vende grande parte da RAÇÃO TIPO *PET* por ela fabricada para a empresa Sul Mineira Alimentos, tanto à matriz sediada no município de Betim, como à filial estabelecida no município de Três Corações e às diversas filiais localizadas em diferentes unidades da Federação;

- tais mercadorias encontram-se sujeitas ao ICMS/ST, sendo todas as operações efetivadas com a retenção do imposto, utilizando-se a Margem de Valor Agregado (MVA) de 46% (quarenta seis por cento), prevista na legislação tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Total Alimentos é controladora da Sul Mineira, tendo posse de 99,9% (noventa e nove vírgula nove por cento) do seu capital social e realiza com ela (Sul Mineira) vendas com valores de mercadorias inferiores aos praticados com os demais clientes.

Diante de tais constatações e, após análise dos esclarecimentos prestados pelas empresas, em confronto com as informações levantadas mediante ação fiscal exploratória, a Fiscalização apresentou análise detalhada no Parecer de fls. 08/20, conforme conclusões a seguir:

Conclusão:

Considerando a compatibilidade entre o advento do Protocolo 26/2004 e as aberturas das unidades da SUL MINEIRA;

Considerando a estruturação física, comercial e de marketing apresentada pela SUL MINEIRA, revelando-se como uma extensão da TOTAL através de depósitos de distribuição das rações espalhadas em diversas unidades da federação e de forma particular o “modus operandi” da filial 2, localizada ao lado da controladora, que sequer mantém estoque físico de mercadorias;

Considerando a falta de autonomia gerencial, administrativa e financeira da SUL MINEIRA demonstradas nas observações dos quesitos 2º e 6º;

(..)

Considerando, **principalmente**, a constatação matemática e estatística da diferença de preço das rações PET destinadas aos estabelecimentos da SUL MINEIRA, demonstrado no quesito 4º e confirmado no quesito 9º;

Considerando que a constatação acima é confirmada com o percentual de agregação praticado na SUL MINEIRA Guarulhos, conforme dados e cálculos desenvolvidos no quesito 4º;

(...)propõe-se a abertura de ação fiscal de auditoria visando a descaracterização da base de cálculo relativamente às operações de faturamento da TOTAL tendo como destinatários as unidades da SUL MINEIRA, baseando-se no art.116, parágrafo único do CTN c/c art. 205-A da Lei 6.763/75.

Visando não pairar dúvidas sobre a proposição da ação fiscal, **esclareça-se que não se pretende desconsiderar os faturamentos efetivados pela TOTAL tendo como destinatários as SUL MINEIRAS.** Embora as CONTROLADAS tenham características de extensão da CONTROLADORA verifica-se que elas preenchem os requisitos legais vigentes e, de certa

forma, oferecem a logística necessária aos negócios do grupo econômico. Com a prática de subfaturamento, o que restou dissimulado foi a natureza de um dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, da base de cálculo do ICMS que uma vez caracterizado fica sujeita ao arbitramento pelo fisco, nos termos do art. 53 do RICMS/2002 e do art. 148 do CTN.

(Destacou-se)

Ressalta a Fiscalização no mencionado parecer, após os esclarecimentos das Autuadas, e da análise dos recolhimentos do ICMS/ST no exercício de 2012, que é notório o marco divisor do aumento do recolhimento ocorrido no mês de julho de 2012, em razão de ter o estado de Minas Gerais adotado o PMPF como base de cálculo do ICMS/ST em substituição à aplicação da MVA de 46% (quarenta e três por cento).

A Fiscalização não contesta a transmissão da propriedade das mercadorias da Total Alimentos para suas empresas interdependentes, mas sim, a base de cálculo das operações informada por ela, que foi, então, arbitrada, como já mencionado, para fins de apuração da diferença de ICMS não recolhida aos cofres públicos.

Assim sendo, as questões trazidas pelas Impugnantes no tocante às justificativas para a criação da empresa Sul mineira e suas filiais em todo o território nacional, bem como o propósito econômico defendido pela Total Alimentos, os gastos operacionais realizados na consecução da atividade da Sul Mineira (ações de propaganda, marketing, comissões, fretes e bonificações), não serão aqui discutidas.

Tais questões já foram tratadas pela Fiscalização no Parecer DF/VGA/872/2015, que traz longo relato sobre as atividades das unidades da empresa Sul Mineira Alimentos, concluindo que tais estabelecimentos seriam uma extensão das atividades da Total Alimentos (Controladora), com objetivo de depósitos e bases para distribuição de produtos.

As fotos das instalações internas dos diversos estabelecimentos da Sul Mineira, acostadas às fls. 709/813 dos autos, conforme destaca a Fiscalização, enriquece o trabalho fiscal no sentido de confirmar as constatações sobre o papel desempenhado pela empresa dentro do grupo empresarial, quais sejam: a) a matriz dos estabelecimentos, CNPJ 07.489.678/0001-29, é tratada como “Filial Betim” e no seu interior com portas fechadas verifica-se um depósito de rações; b) as fotos das filiais revelaram-se como depósitos de ração, sendo que na maioria nem há a identificação do estabelecimento, ressalvadas as filiais de Guaramirim e São Leopoldo que aparecem identificadas como TOTAL e a filial de Pinhais que mostra a placa da SUL MINEIRA; c) a única filial que revelou um escritório foi a de São Leopoldo e a filial de Barueri, cujo endereço coincide com o endereço da empresa DIRECTLOG (especializada em entregas por encomenda), sendo que sequer mostrou sua foto interna; d) finalmente, nota-se que a filial de Três Corações, por onde não transitam mercadorias, não teve suas imagens retratadas.

Conforme alega a Fiscalização, a filial de Três Corações é o protótipo da função e da filosofia da SUL MINEIRA dentro do contexto do “grupo econômico”,

conforme já se demonstrou às fls. 10 dos autos (Parecer 872/2015 e seus Anexos VI-a e VI-b), considerando que os seus faturamentos ocorrem na mesma proporção e momento das entradas oriundas da Total Alimentos.

Em sua defesa, a Total Alimentos afirma que produz especificamente ração para animais de campo, de criação, tratadas como “ração insumo” e para *pets* (cães e gatos), tratadas como “ração consumo”. E que em relação às operações com a “ração consumo” é substituta tributária do ICMS, nos termos do Protocolo de ICMS nº 26/04.

Argui que os preços das mercadorias por ela comercializadas para os estabelecimentos da Sul Mineira localizados neste estado e em outros estados da Federação, no período fiscalizado, eram equivalentes aos preços por ela praticados para fabricação de “ração consumo” para parte não relacionada que comercializa e distribuição com marca própria, como a Colgate Palmolive (CNPJ 03.816532/0001-90).

Apresenta exemplos de preços comparativos praticados para o mesmo tipo de ração com preços comparáveis em seguimento (destinação, peso embalagem e composição). Conclui que nas vendas de rações equivalentes pratica preços inferiores para parte não relacionada.

Entretanto, tal argumento não se sustenta.

Como bem esclarece a Fiscalização, não é possível estabelecer comparativo entre as rações da marca TOTAL com as rações HILLS SCIENCE DIET, por se tratar essa última de ração de origem americana, marca registrada da Colgate Palmolive, que por sua conta e ordem é fabricada pela Total Alimentos.

Assim, todo o valor agregado da referida ração pertence a Colgate Palmolive que, certamente, é somado ao preço de venda a seus clientes, considerando o alto valor dessa ração no mercado nacional.

A Fiscalização ressalta que a Total Alimentos apenas fabrica, por conta e ordem, a referida ração e recebe da Colgate Palmolive o material importado para promover a embalagem. Esses produtos não podem ser comparados com as rações da linha “Equilíbrio”, criadas, desenvolvidas, registradas, divulgadas e produzidas pela Total Alimentos, considerando que nestas ela é a detentora de todo o valor agregado de comercialização.

Consta dos anexos XXIV e XXV (fls. 150/152), a comparação entre as composições básicas de cada uma, possibilitando a conclusão sobre a impossibilidade de fazer a comparação pretendida pela Autuada, Total Alimentos.

Também não se sustenta o argumento da Coobrigada Sul Mineira de que existem situações em que ela revende a ração *Pet Food* em valores inferiores ao preço de aquisição das mercadorias, tais como a “Linha *Milk*” e *Snacks*, que ainda não conseguiram atingir os volumes de vendas no mercado consumidor para superar os custos de aquisição.

Como bem esclarece a Fiscalização, as vendas a preços especiais em determinados períodos é prática que não deve servir de parâmetro para a conduta sistemática que foi constatada. Tanto é que, no caso da linha *Milk* e *Snacks*,

exemplificada na filial de Brasília, com *mark-up* negativo de até 194,94% (cento e noventa e quatro vírgula noventa e quatro por cento), trata-se de produtos, na época, em busca de mercado consumidor, como afirma a própria Defesa.

Isso fica demonstrado no “Anexo I Consolidado – Relatório de Apuração do Valor Médio Mensal por Produto Período: 01 A 06/2012” (fls. 211), no qual constata-se que o produto “EP0011097 – Max Papinha” e o produto “EP0001097 – Big B Papinha” só começaram a ser faturados para clientes não relacionados nos meses de abril e maio de 2012 por preços equivalentes aos praticados pela filial de Brasília.

Entretanto, tais práticas em nada influenciam o trabalho fiscal, pois nele foram utilizados valores praticados no **estabelecimento industrial, ou seja, na Total Alimentos S/A.**

Em relação às vendas realizadas com outros clientes, a Impugnante Total Alimentos reconhece que, de fato, os preços praticados diferenciavam-se dos preços direcionados à SUL MINEIRA, mas diz que essas diferenças seriam ínfimas em relação às receitas totais, e que, nesses casos particulares, a Total Alimentos era responsável pelo custo operacional de comercialização e distribuição, considerados, também, outros fatores tais como, quantidade adquirida, valor da operação, forma de pagamento, prazos e taxa de risco de inadimplência. Conclui, dizendo que a política de preços praticada com parte relacionadas e partes não relacionadas sempre foi pautada nas forças do mercado.

Entretanto, como destaca a Fiscalização, em todos os faturamentos realizados pela Total Alimentos, seja para parte relacionada, seja para parte não relacionada, o valor da distribuição foi cobrado no campo “Valor do Frete” das notas fiscais, não interferindo no valor unitário praticado nos diversos produtos.

Os demais fatores que influenciaram os preços praticados é o ponto crucial objetivado pelo trabalho fiscal, quando detecta que há o deslocamento desses agregados para a Sul Mineira, visando exatamente a diminuição da base tributária na origem.

A Impugnante, Total Alimentos, aduz que não há prova da diferença entre o preço contido na fatura e o que efetivamente teria sido cobrado na operação realizada entre ela e a Sul Mineira, ou entre esta e terceiros, para caracterizar a prática de subfaturamento.

Entretanto, o subfaturamento levado a efeito encontra-se amplamente demonstrado por todas as situações descritas no Parecer de fls. 08/21, anexos e documentos acostados aos autos, que podem ser assim resumidos:

- a empresa destinatária das mercadorias é controlada pela Total Alimentos, que detém 99,9 % do capital social desta, sendo que o quadro administrativo de ambas as empresas é o mesmo (2º quesito – fls. 12), além da prática de atos de administração, mediante procurações, acostadas às fls. 141/144, pelos mesmos procuradores, denotando-se que não há autonomia entre as empresas;

- o fato de que as vendas direcionadas à Controlada Sul Mineira ser apenas em relação às mercadorias “ração consumo” (para cães e gatos), mercadoria sujeita ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regime de substituição tributária, nos termos do Protocolo de ICMS nº 26/04, com vigência a partir de 01/10/04, e a Sul Mineira foi constituída em maio de 2005 (1º quesito – fls. 09);

- as justificativas apresentadas pela Total Alimentos ao 4º quesito sobre a adoção de preços notoriamente inferiores nas operações destinadas à Sul Mineira, localizadas neste estado e em outras unidades da Federação (ES, GO, MS, PR, RJ, RS, SC, SP, PE e DF), em relação aos preços praticados com as mesmas mercadorias para clientes diversos localizados em outros estados (MT, MS, BA, entre outros), não são suficientes a afastar a acusação de subfaturamento, visto que baseiam-se em comparativo com o cliente Colgate Palmolive, cujas saídas são relativas à razão cuja marca é registrada pela destinatária, produzida por sua conta e ordem, não se prestando para fins de se estabelecer comparações com as rações comercializadas pela Total Alimentos.

Ademais, comprovam a prática de subfaturamento os demonstrativos de fls. 153/187, relacionados às notas fiscais emitidas pela Total Alimentos, com destino à Sul Mineira e a outros clientes, em operações com idênticas mercadorias, apurando-se os valores unitários.

Tanto na intimação que antecedeu o Auto de Infração, quanto na Impugnação, as Autuadas não trouxeram aos autos qualquer prova que pudesse afastar a acusação de subfaturamento, restando provada a acusação fiscal, pois, tendo ocorrido a inversão do ônus da prova, legalmente admitida, e não tendo sido apresentada prova em contrário, a acusação considera-se provada.

Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme exposto na decisão no AgRg no Resp 1363312 MT. Confira-se:

STJ – AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL

PROCESSO: AGRG NO RESP 1363312 MT 2013/0002604-7

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 14/05/2013

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: 24/05/2013

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAUTA FISCAL DE VALORES. ILEGALIDADE. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE ANTERIOR E REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO.

1. DISCUTE-SE NOS AUTOS A LEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA PAUTA FISCAL PARA A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE ICMS SEM NECESSIDADE DE PRÉVIA INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

2. O TRIBUNAL DE ORIGEM CONSIDEROU QUE A CONSTATAÇÃO DE FLAGRANTE DISCREPÂNCIA ENTRE O VALOR DE MERCADO

DOS PRODUTOS TRANSPORTADOS E AQUELE POSTO NAS NOTAS FISCAIS INDICA SUBFATURAMENTO E TRADUZ, EM PRINCÍPIO, A PRÁTICA DA INFRAÇÃO FISCAL PREVISTA NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. CONSIGNOU, OUTROSSIM, A LEGALIDADE DO ARBITRAMENTO PREVISTO NO ART. 148 DO CTN COM POSTERIOR INSTAURAÇÃO, PELA FAZENDA PÚBLICA, DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

3. A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE QUE ENTENDE PELA ILEGALIDADE DO REGIME DE PAUTA FISCAL, HAJA VISTA QUE O ARBITRAMENTO PREVISTO NO PROCEDIMENTO ENCARTADO NO ART. 148 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL SOMENTE POR SE DAR APÓS A INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL REGULAR, ASSEGURADOS O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

No mesmo sentido, o CC/MG, pelo Acórdão nº 18.555/08/3ª, também já aprovou as exigências vinculadas à acusação de subfaturamento baseada na constatação de venda de mercadorias por preço notoriamente inferior ao normalmente praticado, deixando expressamente consignado na decisão a legitimidade do trabalho fiscal, pelo fato de o Sujeito Passivo não ter comprovado o real valor da operação (inversão do ônus da prova), conforme excertos a seguir transcritos:

ACÓRDÃO Nº 18.555/08/3ª

(...)

RELATÓRIO

“CUIDA A PRESENTE AUTUAÇÃO DA CONSTATAÇÃO DE QUE A AUTUADA CONSIGNOU NA NOTA FISCAL Nº 266231, EMITIDA EM 17/11/06, VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO PREÇO DE VENDA DA MERCADORIA ... INFORMADO PELA AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA - ANVISA, QUE PUBLICA OS PREÇOS DE VENDA DE MEDICAMENTOS PRATICADOS PELO FABRICANTE, INFORMADOS PELO MESMO. A UNIDADE DO MEDICAMENTO ESTAVA DESTACADA NA NOTA FISCAL A R\$ 0,40 (QUARENTA CENTAVOS DE REAL) POR UNIDADE E O PREÇO DECLARADO PELO FABRICANTE JUNTO À ANVISA, QUANDO DE OPERAÇÃO DO MESMO PARA VAREJISTA EM ESTADO QUE ADOTA A ALÍQUOTA DE 18% (FL. 16) ERA DE R\$14,29 (QUATORZE REAIS E VINTE E NOVE CENTAVOS)

(...)

SENDO ASSIM, LAVROU-SE O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO – AI PARA A COBRANÇA DE ICMS SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O PREÇO INFORMADO PELA ANVISA E O CONSIGNADO NO DOCUMENTO FISCAL, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INC. VII, DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

ÀS FLS. 13/16 ESTÁ A “LISTA DE PREÇOS FÁBRICA E MÁXIMOS AO CONSUMIDOR”, PUBLICADA DE ACORDO COM A RESOLUÇÃO DO CONSELHO DE MINISTROS DA CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS Nº 02, DE 10/03/06, QUE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DISCIPLINA A PUBLICIDADE DOS PREÇOS DOS PRODUTOS FARMACÊUTICOS E DEFINE AS MARGENS DE COMERCIALIZAÇÃO PARA ESSES PRODUTOS, ONDE CONSTA O PREÇO INFORMADO À ANVISA PELA AUTUADA. **A AUTUADA NADA TROUXE AOS AUTOS QUE PUDESSE COMPROVAR O VALOR REAL DA OPERAÇÃO. ASSIM, CORRETA ESTÁ A ACUSAÇÃO FISCAL DE VENDA ABAIXO DO VALOR REAL, CARACTERIZANDO SUBFATURAMENTO.** (

O VALOR ARBITRADO PELO FISCO ESPELHA A REALIDADE, POIS FOI LANÇADO COM BASE EM INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA PRÓPRIA AUTUADA À ANVISA...

A MULTA ISOLADA EXIGIDA, CAPITULADA NO ART. 55, INC. VII, DA LEI Nº 6.763/75, ABAIXO TRANSCRITA, FOI APLICADA EM CONSONÂNCIA COM A IRREGULARIDADE CONSTATADA PELO FISCO. (GRIFOU-SE).

Alega a Defesa que apesar da assertiva fiscal de que teria praticado faturamento de mercadorias com valores notoriamente inferiores ao preço de mercado, não há nos autos evidências de qual seria o preço de mercado comparado pela autoridade administrativa para se chegar a tal conclusão, o que impediria a sua defesa.

A Fiscalização ressalta que, no caso em exame, não há como identificar a combinação “faturamento x valor pago”, uma vez que não existe pagamento ou movimentação financeira nas operações entre a Total Alimentos e a Sul Mineira. Segundo afirma, o que ocorre é o faturamento, a remessa da mercadoria e o lançamento dos valores na conta contábil “Mútuo Coligadas”, impossibilitando a identificação do valor da venda e o valor pago no ato da operação.

Registre-se, ainda, que questionada sobre as transações financeiras e bancárias do grupo, visto que foi constatado que a Total Alimentos realizou pagamentos a fornecedores por meio de conta corrente de titularidade da Sul Mineira, a Contribuinte Autuada admitiu que em 2010 e 2011 tais operações de fato ocorreram.

Tais práticas comerciais, somadas às demais evidências apresentadas, demonstram a operacionalização do subfaturamento, por meio da empresa Sul Mineira, de forma a propiciar o recolhimento a menor do ICMS/ST.

A Fiscalização esclarece que o mercado de rações é mercado atípico, no qual os preços dependem de uma série de fatores, tais como, formulação, origem, indicações, entre outros. As Portarias SUTRI que estabelecem o PMPF das rações tipo *Pet*, nas quais os valores são definidos a partir a origem, ou seja, do estabelecimento fabricante, confirmam a informação.

Aduz, a Fiscalização, que a apuração do valor real foi feita pelo valor médio das vendas realizadas no mês imediatamente anterior praticado pela Total Alimentos nas vendas para clientes não relacionados, ou seja, o valor de vendas quando os produtos estão realmente saindo da posse do grupo econômico independente da forma de pagamento, considerando que nos faturamentos utilizados, as diferenças de preços observadas não eram diretamente relacionadas com o tipo de faturamento, ou seja, por vezes valores unitários de vendas a prazo são menores que nas vendas à vista.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, correto o arbitramento levado a efeito pela Fiscalização, visto que encontra-se legalmente respaldado no art. 53, incisos II e VI, e art. 54 do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02:

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;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

III - o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

(...)

Foi utilizado o valor da base e cálculo prevista no art. 43, inciso IV, alínea “a”, subalínea “a.2”, do RICMS/02, que assim estabelece:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:

(...)

a.2) caso o remetente seja industrial, o preço FOB estabelecimento industrial à vista, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente, ou a regra contida na subalínea “a.3.2.3” deste inciso, caso o estabelecimento remetente não tenha efetuado, anteriormente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

venda de mercadoria objeto da operação; (Grifou-se)

Com efeito, foi apurado o preço praticado pela Total Alimentos, na condição de fabricante exclusiva e única distribuidora dos produtos, em vendas destinadas a clientes não participantes do mesmo grupo econômico.

Nota-se que o parâmetro adotado pela Fiscalização, para fins de arbitramento, está plenamente respaldado na legislação vigente, além de ser aquele que mais se aproxima da realidade fática demonstrada nos autos.

Ressalte-se que caberia à Defesa, para afastar a aplicação do valor arbitrado, apresentar documentação hábil e idônea, que demonstrasse qual foi o valor real das operações, nos termos do disposto no § 2º do art. 54 do RICMS/02. Examine-se:

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

No entanto, como tais provas não vieram aos autos, deve prevalecer o valor arbitrado.

Corretas, portanto, as exigências relativas a diferença de ICMS apurada e da multa de revalidação prevista.

Foi ainda exigida a diferença do ICMS/ST devido nas operações de saídas de mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, no caso, do item 16, com a redação vigente na época dos fatos ocorridos.

A Total Alimentos alega que, na condição de contribuinte industrial, é substituta tributária, nos termos estabelecidos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96. E que no período fiscalizado, o ICMS/ST era cobrado nos termos do Protocolo ICMS nº 26/04, sendo cobrado a partir da origem (indústria) as margens agregadas das operações subsequentes (comerciantes varejistas e atacadistas) nos percentuais estabelecidos no citado protocolo.

Diz que a pretensão fiscal de arbitrar o valor da margem da operação subsequente como sendo “valor agregado” da própria contribuinte implicaria *bis in idem*, visto que o percentual previsto no Protocolo ICMS nº 26/04 contemplava a margem presumida do comércio, atividade da parte relacionada (Sul Mineira), sobre a qual foi calculado o ICMS/ST recolhido para o estado destinatário da mercadoria.

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

Importante destacar que, em razão do subfaturamento aplicado às operações próprias, também o ICMS devido por substituição tributária, nos termos do Protocolo ICMS nº 26/04, cuja responsabilidade da Contribuinte Autuada decorre do disposto no art. 12 do Anexo XV, do RICMS/02, foi recolhido a menor.

Não condiz com a realidade a alegação da Defesa de que a Fiscalização praticou *bis in idem*, arbitrando o valor da margem da operação subsequente como sendo “valor agregado” da própria Contribuinte.

Da análise das planilhas denominadas “Anexo II – Relatório de Apuração dos Valores Subfaturados”, juntadas aos autos em mídia eletrônica (impressas por amostragem às fls. 215/220), constata-se que a coluna “Z- Valor Arbitrado” é o resultado da multiplicação da quantidade faturada na nota fiscal pelo valor unitário apurado.

O “valor unitário apurado” (coluna “Y”) é o valor médio mensal apurado com base nas vendas realizadas pela Total Alimentos em operações destinadas a clientes não relacionados. Portanto, a Fiscalização apenas recompôs o valor de partida da indústria e sobre ele exigiu o ICMS operação própria e, no caso de operações internas, sobre ele agregou a MVA prevista em legislação para realizar o cálculo do ICMS/ST.

Também não se sustenta o argumento de que o procedimento fiscal implicaria conflito de competência tributária, porque o ICMS cobrado sobre o agregado de comercialização é de competência dos destinatários das mercadorias, onde houve a circulação com destino a consumidores finais, visto que a maioria das operações seriam destinadas a estabelecimentos da Sul Mineira localizada fora do estado de Minas Gerais.

Quanto a esse ponto, verifica-se que nas operações interestaduais não foi cobrado o ICMS/ST, mas apenas o ICMS operação própria que é de competência do estado de Minas Gerais.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), nos termos do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

A Defesa alega que a penalidade tipificada no art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, foi instituída pela Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 29/12/11, e, portanto, não seria aplicável aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/11 a 28/12/11 e que, a partir de 29/12/11, a diferença seria exclusivamente da base de cálculo do imposto da operação própria do ICMS, com reflexo na apuração do ICMS/ST, aplicando-se neste caso a Multa Isolada de 20% (vinte por cento) prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Entretanto, também nesse aspecto, não cabe razão à Defesa.

A Fiscalização exigiu a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII (no período de 01/01/11 a 31/12/11) e alínea “a” (a partir de 01/01/12), todos da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

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:

**Efeitos a partir de 1º/01/2012** - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

a) **importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação** - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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.

**Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:**

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...). (Grifou-se)

Registre-se que a multa foi aplicada sobre a diferença da base de cálculo apurada em decorrência do subfaturamento e não em razão da consignação de base de cálculo do ICMS/ST a menor.

Também não procede a alegação de que, no caso de aplicabilidade da multa isolada, o correto seria 20% (vinte por cento), de acordo com o disposto na alínea "c" do inciso VII, da Lei nº 6.763/75, considerando que a autuação não apontou base de cálculo prevista em legislação, mas, valor da operação praticada pela indústria em operações destinadas a clientes chamados de "não relacionados".

A conduta adotada pela Total Alimentos é exatamente consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação, portanto em desacordo como o disposto no art. 13, inciso IV, da Lei nº 6.763/75, qual seja o valor da operação.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Defesa (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do disposto no art. 110, inciso I do Regulamento dos Processos e do Procedimento Tributário Administrativo - RPTA *a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda.*

No que se refere à utilização da Taxa Selic (Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia), para cálculo dos juros moratórios devidos, encontra-se respaldada na norma ínsita no art. 161 do CTN, nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 e na Resolução nº 2.880/97:

CTN

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...).

Lei nº 6.763/75

(...)

Art.127- Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

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

(...).

Observe-se a previsão do art. 1º da Resolução nº 2.880/97, em sua redação original, que dispõe sobre “a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado”:

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

§ 1º - Em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora prevista no caput poderá ser inferior a 1% (um por cento) ao mês.

(...).

Os cálculos dos juros moratórios feitos pela Fiscalização estão de acordo com o arcabouço jurídico supra e, por isso, não merecem qualquer reparo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do estado, como ocorre no presente caso.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, ao contrário, pauta-se na legislação de regência.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária as duas unidades da Sul Mineira, estabelecidas no estado de Minas Gerais, assim como o Diretor Presidente e o Diretor Administrativo-Financeiro da Total Alimentos, no período autuado, nos termos do estabelecido no art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Sul Mineira informa que mantém um estabelecimento que intitula “escritório de vendas” no estado de São Paulo e 20 (vinte) centros de distribuição em diversos estados da Federação.

Aduz que somente poderia ser considerada responsável solidária, se houvesse prova do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal, conforme preceitos do art. 124, inciso I do CTN.

O Coobrigado, Luiz Cláudio, alega que embora tenha cumulado as administrações das duas sociedades (Total e Sul Mineira), sempre manteve as gestões das operações segregadas.

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, inciso II preceitua que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que ele tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que também “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”.

Sobre a matéria, Hugo de Brito Machado leciona:

Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174). (Grifou-se).

Nesse sentido, o art. 21, inciso XII c/c o § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, dispõe:

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; (grifou-se).

(...).

Como já amplamente demonstrado nos autos, a Sul Mineira recebia as mercadorias sujeitas ao ICMS/ST com valores notoriamente inferiores aos praticados com outros clientes da Total Alimentos.

Relembre-se que a Coobrigada Sul Mineira não possui autonomia administrativa em relação à controladora Total Alimentos. Portanto, teve participação direta no ilícito tributário.

Acrescenta-se, ainda, o comando inserto no art. 207 da Lei nº 6.763/75:

Art. 207 - Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º - Respondem pela infração:

1 - conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ...;

(...).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa alega que a única hipótese de responsabilização do sócio dá-se com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, que estabelece que os administradores, sócios, diretores só respondem pelas dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador e, ainda, quando tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Alega que inexistente prova nos autos da participação do Coobrigado nas hipóteses elencadas no inciso III do art. 135 do CTN.

Cabe destacar que o art. 11 do Estatuto da Sociedade prevê que “Compete ao Diretor Presidente: (...) Orientar, organizar, administrar a gestão da sociedade a condução dos negócios e atividade” (fls.1.145).

Resta claro que o administrador tem participação na condução dos negócios, e a prática de subfaturamento é de seu inteiro conhecimento.

Portanto, resta demonstrado a prática de atos com infração de lei, que resulta na inclusão do administrador no polo passivo da autuação, conforme disposto no art. 21, c/c o § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, voto pela procedência do lançamento.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Conselheira**