

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.338/25/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004117014-26	
Impugnação:	40.010158945-76	
Impugnante:	Fani Indústria Metalúrgica Ltda CNPJ: 55.512727/0001-40	
Coobrigados:	Rubens Cristofani CPF: 135.196.896-34 Thiago Cristofani CPF: 317.112.768-71	
Proc. S. Passivo:	Eduardo Penteado	
Origem:	DF/Uberaba	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Os diretores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - SUBFATURAMENTO. Constatou-se que a Autuada, contribuinte substituto tributário por força do disposto nos Protocolos ICMS nºs 32/09 e 142/18, promoveu operações com mercadorias listadas no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (materiais de construção), destinadas a contribuintes mineiros, com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST em razão de consignar nos documentos fiscais valor da operação inferior ao real (subfaturamento). Lançamento Reformulado para incluir um anexo faltante. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b” da citada lei. Entretando deverá ser adequada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, considerando a

redação dada ao inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio do art. 5º da Lei nº 25.378 de 23/07/25.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/02/20 a 21/01/21, de emissão de documentos fiscais de saída de mercadorias para destinatários mineiros informando valor das mercadorias inferior ao efetivamente praticado na operação (subfaturamento), com consequente consignação de base de cálculo da substituição tributária inferior à correta, o que resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada.

As operações subfaturadas envolvem mercadorias listadas no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Materiais de Construção e Congêneres) e foram constatadas por meio da conferência de notas fiscais, arquivos SPED/EFD e documentos fiscais, extrafiscais, e comprovantes de pagamentos apresentados ao Fisco por destinatários dessas operações (clientes da Autuada).

Em seus controles internos, a Autuada se utilizava de “Códigos de Produto” diferentes para identificar a mesma mercadoria (mesmo código EAN/GTIN), alterando apenas os dois números finais desse código de produto, de forma que o final “00” referia-se a produto valorado com o preço real, o final “95” eram mercadorias com 80% (oitenta por cento) de subfaturamento e o final “99” eram mercadorias com 50% (cinquenta por cento) de subfaturamento.

Além disso, o Fisco constatou e os clientes da Autuada confirmaram por meio de declarações e documentos (fiscais e extrafiscais) apresentados em sede de intimação, que a parcela suprimida do documento fiscal em razão do subfaturamento também era paga à Autuada, “por fora”, em boletos diferentes emitidos por uma terceira empresa contratada por ela, denominada “MARINHO APOIO A EIRELI”.

O objeto da presente autuação são apenas mercadorias identificadas com o “Código de Produto” finalizado em “95” (subfaturamento de 80% (oitenta por cento)), como se pode ver pela coluna I (“Cód. Produto”) da aba “Planilha Apuração” da planilha do Anexo 1 (págs. 48 dos autos).

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

Foram incluídos no polo passivo da autuação, na condição de Coobrigados, o Sr. Rubens Cristofani, sócio-administrador da Autuada ao tempo dos fatos e o Sr. Thiago Cristofani, administrador da Autuada à mesma época, em razão das infrações praticadas, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 358/377, acompanhada dos documentos de págs. 378/386.

Afirma, em síntese, o que segue:

- ilegitimidade dos sócios administradores da empresa para figurar no polo passivo da autuação. Aduz que que o art. 50 do Código Civil delimita as hipóteses em que a personalidade jurídica pode ser desconsiderada e conclui que nenhuma delas restou comprovada em relação aos sócios. Acrescenta que, de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ e Supremo Tribunal Federal - STF, a responsabilização dos sócios só pode ocorrer em casos excepcionais e conclui que não foi comprovado que eles agiram com dolo ou culpa;

- as disposições da Lei nº 6.763/75 não são suficientes para validar o cálculo da substituição tributária previsto no RICMS/02, por trazer conteúdo genérico e não especificar as mercadorias que seriam alvo da exigência antecipada do imposto, como é exigido pela Lei Complementar (LC) nº 87/96;

- apesar do RICMS/02 estabelecer a antecipação do ICMS operação própria (ICMS/OP) e do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) em operações interestaduais com materiais de construção, essa imposição viola a legalidade tributária, visto que feita apenas com base nesse decreto, sem observar a constituição federal, que exige lei ordinária para antecipação de ICMS/OP e lei complementar para antecipação de ICMS/ST. Conclui o STF decidiu no mesmo sentido, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 456, de 26/03/21;

- por força do princípio da legalidade, o “posto fiscal” de Uberaba (leia-se “Delegacia Fiscal” de Uberaba) carece de legitimidade territorial para autuação de empresa situada no estado de São Paulo e, por isso, deveria ter oficiado o Fisco de São Paulo para que a recorrente fosse fiscalizada por um de seus Agentes Fiscais;

- os valores das mercadorias nas notas fiscais emitidas pela Autuada estão em conformidade com as operações realizadas e com os valores praticados no mercado, inexistindo indícios de que sejam inferiores aos reais. Acrescenta que os preços praticados pela Autuada estão alinhados com os valores praticados por outras empresas do segmento;

- baseado em suposição genérica, o Fisco afirma que todas as notas fiscais emitidas pela Autuada estariam subfaturadas em 80% (oitenta por cento), desconsiderando a possibilidade de que tais operações possam ter sido realizadas de forma regular e não apresentando provas concretas de tal subfaturamento;

- a metodologia utilizada pelo Fisco parte de uma premissa genérica, que desconsidera as particularidades de cada operação, tais como diferenças de cores (que mudariam sensivelmente o preço) ou de acabamento, que justificam as diferenças de preços entre itens semelhantes;

- não foram apresentados estudos de mercado, análises de preços ou qualquer outro elemento que justifique a adoção do percentual específico de 80% (oitenta por cento) de subfaturamento. Acrescenta que foram desconsideradas as

diferentes margens de comercialização praticadas pelos clientes da Autuada, que podem variar significativamente por diversos fatores. Conclui que não há comprovação dos valores reais das operações;

- ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na adoção de um percentual genérico de 80% (oitenta por cento) de subfaturamento, além de inobservância do princípio da presunção de inocência, com inversão indevida do ônus da prova, do Fisco para o Contribuinte;

- a empresa possui razões legítimas para praticar preços diferentes em operações distintas, como diferenças de volume, condições de pagamento ou outras variáveis comerciais, o que foi desconsiderado pelo Fisco.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento

A Fiscalização promove alterações no Auto de Infração, com fundamento nos arts. 145, inciso III e 149, inciso I, ambos do CTN, conforme detalhado no Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 388, para incluir nos autos o anexo “26 – PLANILHA PERCENTUAL”, que pode ser visto às págs. 389.

Tal anexo já havia sido citado à págs. 47 do e-PTA, no item “10 – RELAÇÃO DE ANEXOS” do Relatório Fiscal Complementar, além de ter sido descrito no item “7 – APURAÇÃO DO PERCENTUAL DE SUBFATURAMENTO”, às págs. 43/44, mas por um lapso, não havia sido incluído no PTA.

Não houve alteração no crédito tributário.

Regularmente intimados da modificação no lançamento, Autuada e Coobrigados não se manifestam.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 399/440, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 442/464, opina, pela procedência do lançamento, observada a Reformulação do Lançamento de págs. 388/389.

DECISÃO

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/02/20 a 21/01/21, de emissão de documentos fiscais de saída de mercadorias para 25.338/25/3ª

destinatários mineiros informando valor das mercadorias inferior ao efetivamente praticado na operação (subfaturamento), com consequente consignação de base de cálculo da substituição tributária inferior à correta, o que resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada.

As operações subfaturadas envolvem mercadorias listadas no Capítulo 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (Materiais de Construção e Congêneres) e foram constatadas por meio da conferência de notas fiscais, arquivos SPED/EFD e documentos fiscais, extrafiscais, e comprovantes de pagamentos apresentados ao Fisco por destinatários dessas operações (clientes da Autuada).

Em seus controles internos, a Autuada se utilizava de “Códigos de Produto” diferentes para identificar a mesma mercadoria (mesmo código EAN/GTIN), alterando apenas os dois números finais desse código de produto, de forma que o final “00” referia-se a produto valorado com o preço real, o final “95” eram mercadorias com 80% (oitenta por cento) de subfaturamento e o final “99” eram mercadorias com 50% (cinquenta por cento) de subfaturamento.

Além disso, o Fisco constatou e os clientes da Autuada confirmaram por meio de declarações e documentos (fiscais e extrafiscais) apresentados em sede de intimação, que a parcela suprimida do documento fiscal em razão do subfaturamento também era paga à Autuada, “por fora”, em boletos diferentes emitidos por uma terceira empresa contratada por ela, denominada “MARINHO APOIO A EIRELI”.

O objeto da presente autuação são apenas mercadorias identificadas com o “Código de Produto” finalizado em “95” (subfaturamento de 80% (oitenta por cento)), como se pode ver pela coluna I (“Cód. Produto”) da aba “Planilha Apuração” da planilha do Anexo 1 (págs. 48 dos autos).

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

Foram incluídos no polo passivo da autuação, na condição de Coobrigados, o Sr. Rubens Cristofani, sócio-administrador da Autuada ao tempo dos fatos, e o Sr. Thiago Cristofani, administrador da Autuada à mesma época, em razão das infrações praticadas, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III, do CTN.

De início, importante fazer uma contextualização dos principais aspectos fáticos relativos à autuação, para facilitar a compreensão do lançamento.

A Autuada FANI INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA está situada em Ferraz de Vasconcelos/SP, sendo inscrita no CNPJ desde 18/03/86. Atualmente, sua situação perante a Receita Federal do Brasil (RFB) é “ativa”.

Ao tempo dos fatos, ela era gerida pelos Coobrigados Rubens e Thiago Cristofani e não possuía inscrição estadual no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais. Além disso, apesar de continuar ativa perante a RFB, desde 2021 ela não efetua operações comerciais com Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desde então, as operações com os produtos da empresa FANI com destino a Minas Gerais passaram a ser realizadas pela empresa FENIX INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA, situada em São Paulo/SP, inscrita no CNPJ desde 27/08/20 e titularizada pelo filho dos sócios da Autuada, o Coobrigado Thiago Cristofani.

O Fisco informa que o presente trabalho cuida apenas de operações praticadas pela Autuada FANI, ocorridas até 2021. Após essa data, as operações para Minas Gerais passaram a ser realizadas pela empresa FENIX, em operações também subfaturadas, as quais são objeto de outro lançamento distinto.

No entanto, conforme será detalhado a seguir, além do vínculo familiar entre os quadros societários dessas duas empresas (os pais são titulares da Autuada e o filho é titular da FENIX – além de ter sido administrador da Autuada à época dos fatos, quando ele criou a FENIX), no que tange às operações com Minas Gerais, a FENIX sucedeu a FANI na sua atividade empresarial, mediante utilização do mesmo estabelecimento/maquinário, para continuar produzindo e vendendo as mercadorias da empresa FANI (inclusive identificados com a marca FANI em suas embalagens – vide págs. 13), para os mesmos clientes, com o mesmo *modus operandi* de subfaturamento, dando apenas prosseguimento ao esquema ilícito de supressão tributária que era operado pela Autuada até então.

Por essa razão, os elementos probatórios levantados em relação às duas empresas ao longo de todo esse período (2021 a 2024) foram indistintamente utilizados para os lançamentos de ambas, dado o vínculo societário familiar e a sucessão empresarial (e infracional) entre as duas pessoas jurídicas, no que tange às operações com Minas Gerais, aspectos que estão amplamente comprovados nos autos, conforme detalha o Fisco no seguinte trecho do Relatório Fiscal Complementar:

Relatório Fiscal Complementar – págs. 05/06

Este trabalho Fiscal é referente as operações realizadas pela empresa FANI, sendo as operações da FENIX objeto de autuação em separado, todavia é importante ressaltar a íntima ligação entre as empresas. A empresa FANI possui o portfólio dos produtos de interesse do trabalho, porém a partir de 2020 com a criação da empresa FENIX, as vendas passaram gradativamente a ser direcionadas para essa nova empresa com a manutenção das operações, portfólio de produtos, carteira de clientes, entre outras. Até como marca, FANI/FENIX se confundem, o que se verifica através de uma série de elementos, tais como:

1. Utilização de idêntico endereço industrial (o atual endereço da FENIX- Rua Desembargador Amaral Vieira, 36, Jardim Novo Carrão, São Paulo – SP é exatamente o mesmo endereço da FANI até a alteração de contrato social registrada dia 14/04/2022);

2. Divulgação nas redes sociais de Thiago Cristofani (Sócio administrador FENIX) como Diretor na FANI;
3. Operações com exatamente as mesmas mercadorias, inclusive utilizado mesmo código;
4. Menção da FENIX nas embalagens e nos manuais dos produtos da FANI;
5. Manutenção dos clientes verificado através da emissão de notas fiscais e evidenciado no Termo de Autodenúncia de empresas clientes;
6. Localização dos Clientes da FENIX no estado de MG no site da FANI em “Onde encontrar FANI”;

Parte dos elementos probatórios são referentes as operações da FENIX, devido ao fato desta permanecer em atividade com MG. Porém foram buscadas confirmações e fica evidenciado pelas provas irrefutáveis que a forma de operação e as infrações cometidas seguiram os mesmos moldes quando as operações eram realizadas pela empresa FANI.

O relacionamento entre as empresas fica ainda mais nítido quando analisamos o quadro societário:

FANI: RUBENS CRISTOFANI - Sócio Administrador-participação 50%;

ROSA MARIA CRISTOFANI - Sócia- participação 50%;

FENIX: THIAGO CRISTOFANI- Sócio Administrador-participação 100%

Thiago é filho de Rosa Maria Cristofani e de Rubens Cristofani, e foi administrador da FANI com designação datada em 27/08/2019 e registro 17/01/2020 e destituição datada em 28/08/2019 e registro 01/02/2021, ou seja, era administrador da FANI no período em que foi criada a FENIX.

Por fim, destaca-se que a FENIX fabrica produtos registrados como pertencentes a marca FANI, e que, embora possuam cadastros de CNAEs principais diferentes, são referentes as mesmas atividades:

28.13-5-00 - Fabricação de válvulas, registros e dispositivos semelhantes, peças e acessórios (FANI);

25.99-3-99 - Fabricação de outros produtos de metal não especificados anteriormente (FENIX). (Grifou-se).

No que tange especificamente ao presente lançamento, ao analisar as operações da Autuada para Minas Gerais, o Fisco constatou que produtos com o mesmo número EAN/GTIN (*European Article Number/Global Trade Item Number*), o popular “código de barras”, possuíam dois ou até três “Códigos de Produto” diferentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no sistema de identificação interno do Contribuinte, cada um deles com um preço diferente.

Dessa forma, era possível realizar vendas subfaturadas sem perder o controle das quantidades e valores praticados em relação a um único item (mesmo código EAN/GTIN), quando ele possuía dois ou até três identificações cadastrais diferentes.

A seguir, transcreve-se a tabela de págs. 12 dos autos, por meio da qual o Fisco demonstra, para diversas mercadorias envolvidas na autuação, qual era o valor unitário médio praticado pela Autuada ao longo de um ano para cada um dos códigos de produto que identificam a mercadoria de mesmo EAN/GTIN. Observe-se:

CD_GTIN	CD_PRODUTO	NM_PRODUTO	_QT_COM	_VLR_TOT_BRUTO_PROD	_Vlr Unit. Médio
7908426007616	9010007172600	MIST.MONOC LAV.BICA BAIXA 6875 C370	470	R\$ 153.822,06	R\$ 327,28
	9010007172695	MIST.MONOC LAV.BICA BAIXA 6875 C370	417	R\$ 27.740,51	R\$ 66,52
	9010007172699	MIST.MONOC LAV.BICA BAIXA 6875 C370	21	R\$ 3.682,98	R\$ 175,38
7908426084426	9010008442900	TORN.LAVATORIO BA 1/2 1195 C27	916	R\$ 153.766,83	R\$ 167,87
	9010008442995	TORN.LAVATORIO BA 1/2 1195 C27	592	R\$ 18.958,75	R\$ 32,02
7908426000488	9010000181100	VALV.LAV.S/LD 1605 C 1	5222	R\$ 142.202,47	R\$ 27,23
	9010000181195	VALV.LAV.S/LD AM 1605 C 1	2494	R\$ 13.906,34	R\$ 5,58
	9010000181199	VALV.LAV.S/LD 1605 LV C 1	228	R\$ 3.101,40	R\$ 13,60
7908426084433	9010008443000	DUCHA HIG.C/DERIV.CX.ACOPLADA 1745 C27	757	R\$ 122.837,18	R\$ 162,27
	9010008443095	DUCHA HIG.C/DERIV.CX.ACOPLADA 1745 C27	375	R\$ 12.145,90	R\$ 32,39
7908426014393	9010008226300	MIST.MONOC.MESA COZ.GOURMET 6256 C604	166	R\$ 110.656,36	R\$ 666,60
	9010008226395	MIST.MONOC.MESA COZ.GOURMET 6256 C604	146	R\$ 19.601,26	R\$ 134,26
	9010008226399	MIST.MONOC.MESA COZ.GOURMET 6256 C604	4	R\$ 1.400,32	R\$ 350,08
7908426007609	9010007171500	MISTURADOR MONOC.LAV.BICA ALTA 6877 C370	194	R\$ 87.743,60	R\$ 452,29
	9010007171595	MISTURADOR MONOC.LAV.BICA ALTA 6877 C370	213	R\$ 19.489,38	R\$ 91,50
	9010007171599	MISTURADOR MONOC.LAV.BICA ALTA 6877 C370	3	R\$ 747,27	R\$ 249,09
7908426084358	9010008435200	DUCHA HIG.C/GAT.ABS 1.20M 1739 C90	857	R\$ 97.643,44	R\$ 113,94
	9010008435295	DUCHA HIG.C/GAT.ABS 1.20M 1739 C90	347	R\$ 8.116,20	R\$ 23,39
	9010008435299	DUCHA HIG.C/GAT.ABS 1.20M 1739 C90	24	R\$ 1.410,48	R\$ 58,77
7908426007685	9010007194300	DUCHA HIG.C/REGISTRO 1739 C370	297	R\$ 80.703,28	R\$ 271,73
	9010007194395	DUCHA HIG.C/REGISTRO 1739 C370	382	R\$ 20.786,03	R\$ 54,41
	9010007194399	DUCHA HIG.C/REGISTRO 1739 C370	3	R\$ 420,36	R\$ 140,12
7908426010562	9010007725300	PAPELEIRA S/COBERTURA 4300 C450	605	R\$ 87.335,94	R\$ 144,36
	9010007725395	PAPELEIRA S/COBERTURA 4300 C450	421	R\$ 11.891,09	R\$ 28,24
7908426001430	9010001263200	PARAF.FX.VASO 10MM 130 C	7716	R\$ 84.530,33	R\$ 10,96
	9010001263295	PARAF.FX.VASO AM 10MM 130 C	5395	R\$ 12.280,03	R\$ 2,28
	9010001263299	PARAF.FX.VASO 130 LV C (BUCHA 10) PAR	228	R\$ 1.288,20	R\$ 5,65
7908426005513	9010006788900	MIST.MONOC.COZ.B.ALTA GIRAT. 6256 C620	193	R\$ 71.801,75	R\$ 372,03
	9010006788995	MIST.MONOC.COZ.B.ALTA GIRATORIA 6256 C620	267	R\$ 20.479,02	R\$ 76,70
	9010006788999	MIST.MONOC.COZ.B.ALTA GIRATORIA LV 6256 C620	13	R\$ 2.465,11	R\$ 189,62
7908426010593	9010007728600	P.TOALHA RETO 335 MM 4410 C450	388	R\$ 77.275,60	R\$ 199,16
	9010007728695	P.TOALHA RETO 335 MM 4410 C450	365	R\$ 14.134,19	R\$ 38,72

Como se vê, há um padrão bem estruturado no procedimento de subfaturamento realizado, que pode ser sintetizado da seguinte forma:

- para cada EAN/GTIN (mercadoria única), existem dois ou três códigos de produtos diferentes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os 11 primeiros números de cada código de produto da mercadoria única são idênticos (coluna “CD_PRODUTO”);
- os dois últimos números (destacados em vermelho) do código de produto identificam cada um dos preços unitários praticados para a mercadoria única, observado o seguinte padrão:
- o código de produto de final “00” é aquele com o **preço real** praticado nas operações;
- o código de produto de final “95” possui um subfaturamento de 80% (oitenta por cento), precificando a mercadoria em **20% (vinte por cento) do valor real**;
- o código de produto de final “99” possui um subfaturamento de 50% (cinquenta por cento), precificando a mercadoria em **50% (cinquenta por cento) do valor real**.

Reitere-se que, no presente lançamento, o Fisco trabalhou apenas com saídas de mercadorias identificadas com o código de produto de final “95”, ou seja, com mercadorias subfaturadas em 80% (oitenta por cento).

Importante destacar que, como os preços dessa tabela são uma média anual de todas as saídas com aquele código de produto, existem pequenas variações nesses percentuais de subfaturamento, para mais ou para menos, em cada uma das mercadorias, em decorrência de mudanças nos preços ao longo de um período de 12 (doze) meses, o que é perfeitamente normal.

Contudo, conforme se verá mais adiante, a utilização do percentual padrão de 80% (oitenta por cento) de subfaturamento nas operações com o código de produto de final “95” foi confirmada por documentos e declarações de clientes mineiros da Autuada que adquiriram tais mercadorias subfaturadas.

Conforme consta dos autos, para dificultar a constatação do subfaturamento pelo Fisco, quando da assunção das atividades da Autuada pela FENIX, chegou-se a alterar o código EAN/GTIN de uma mercadoria que não sofreu qualquer modificação de estrutura ou conteúdo, visto que para o novo código EAN/GTIN, a descrição da mercadoria nos documentos fiscais manteve-se exatamente a mesma anteriormente utilizada pela Autuada Fani.

Inclusive, os envolvidos chegaram a adotar condutas ainda mais reprováveis, com caráter fraudulento sobremaneira destacado, como se utilizar de um código EAN/GTIN inexistente na base de dados da GS1 (instituição responsável pelo cadastro de tais códigos), para identificar as mercadorias subfaturadas, simulando se tratar de outra mercadoria, distinta da que estava vinculada ao código correto. Tal situação foi exemplificada e detalhada pelo Fisco às págs. 12/15 dos autos, com o produto “MISTMONOC LAV.BICA BAIXA 6875 C370”.

No mesmo sentido, às págs. 26/27, o Fisco apresenta fotos da mercadoria denominada “VÁLVULA ESCOAMENTO P/ LAVATÓRIO, CUBA E BIDÊ”, marca FANI, obtidas em visita aos estabelecimentos de três adquirentes mineiros que as adquiriram da empresa FENIX.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse caso, buscava-se comparar fisicamente produtos de mesmo EAN/GTIN, em especial suas etiquetas e embalagens, que haviam sido adquiridos tanto pelo preço real (por um dos clientes), quanto pelo preço subfaturado (por outros dois clientes), no intuito de identificar quais eram as diferenças entre as mercadorias, capazes de justificar tamanha diferença de preços. Entretanto, como se pode ver nas fotos, a aparência, as embalagens e as descrições são absolutamente idênticas em todos os itens.

Apesar disso, o preço unitário consignado nos documentos fiscais das operações em que havia indícios de subfaturamento (para “Souza e Borges” e “Esteio Materiais” – código de produto final “95”) são cerca de cinco vezes menores do que os preços da mesma mercadoria nos documentos fiscais da operação sem indícios de subfaturamento (“Hidráulica Uberaba” – código de produto final “00”), como se pode ver na tabela a seguir, retirada das págs. 27 dos autos:

Cliente:	Data Emissão	Nº nota fiscal	Cod produto	EAN/GTIN	Valor Unitário	Quantidade
SOUZA E BORGES HIDRAULICA E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA	25/10/2023	46544 série 0	9010000181195	7908426000488	R\$ 5,90	6
ESTEIO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÕES LTDA	13/06/2024	55996 série 0	9010000181195	7908426000488	R\$ 6,21	12
HIDRAULICA UBERABA LTDA	10/07/2024	56904 série 0	9010000181100	7908426000488	R\$ 28,61	12

Para reforçar a constatação de que, mesmo com códigos de produto e preços diferentes, as mercadorias eram sempre a mesmas, o Fisco analisou a Escrituração Fiscal Digital (EFD) de adquirentes mineiros e as comparou com as informações da EFD da Autuada, mediante aplicação “Roteiro de Pareamento de NF-e de Terceiros” do “Auditor Eletrônico” (ferramenta institucional de auditoria da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG).

O procedimento consiste em confrontar os dados dos Registros SPED C170 (“Itens do Documento”) dos documentos fiscais da Autuada com os registros da escrituração fiscal de seus clientes, fazendo um “pareamento” entre as informações de ambos, para identificar como se deu a conversão, do código de produto e da descrição utilizados na nota fiscal da Autuada, para o registro de entrada utilizado pelo cliente, no que tange a tais mercadorias, ou seja, identificando, pela visão do cliente, qual era o produto efetivamente adquirido da Autuada.

Sobre esse ponto, importante transcrever o seguinte trecho do Relatório Fiscal Complementar, que demonstra que apesar dos preços diferentes, os produtos de códigos “00” e “95” eram registrados no estoque do cliente com um único código de produto e descrição, o que demonstra que se tratava de um único produto:

Relatório Fiscal Complementar – págs. 16/17

Analizando as vendas dos produtos códigos 9010007172695 e 9010007172600, verifica-se que os adquirentes que compraram ambos os códigos efetuaram as respectivas entradas com o mesmo código de produto e mesma descrição, o que indica se tratar do mesmo produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A análise até o momento apresentada é para o produto Cód. 9010007172695/9010007172600, contudo a sistemática se repete para os demais produtos, conforme segue:

Análise - MIST.MONOC.MESA COZ.GOURMET 6256 C604

(foto com imagem e descrição da mercadoria – pág. 16)

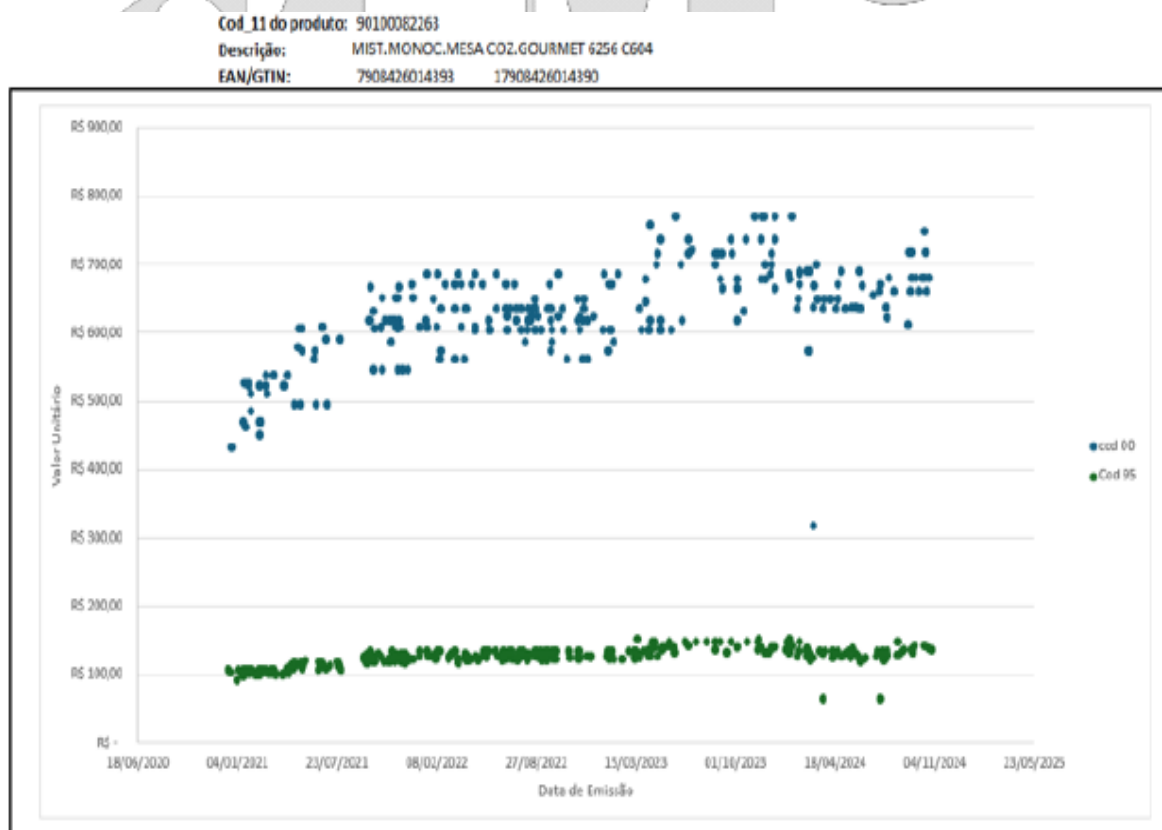
Cód 9010008226300 / 9010008226395

GTIN 7908426014393 e 17908426014390- em que pese utilizado poucas vezes o segundo GTIN, não há nenhuma diferença na descrição do item.

(...)

(Grifou-se)

Inclusive, à pág. 17, o Fisco trouxe aos autos um interessante gráfico, relativo ao item “**MIST.MONOC.MESA COZ.GOURMET 6256 C604**”, demonstrando a distribuição de frequência das operações com os códigos de produtos terminados em “00” (preço real – em azul) e em “95” (20% (vinte por cento) do preço real – em verde) ao longo de todo o período fiscalizado (2021 a 2024). Cada ponto representa uma operação.

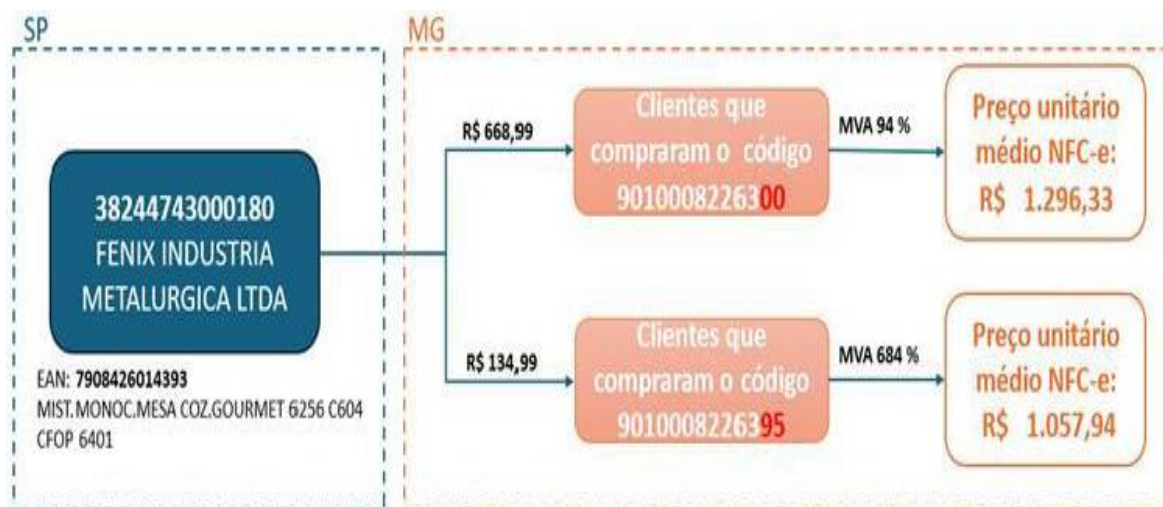


Esse gráfico confirma que o “padrão de subfaturamento” se mantém idêntico ao longo de todo o período (FANI até 2021 e FENIX de 2021 a 2024), reforçando ainda mais o fato de que se trata de uma única empresa (enquanto atividade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresarial), apenas com sucessão/confusão de pessoas jurídicas no que tange às operações com Minas Gerais.

Paradoxalmente, apesar da disparidade no preço médio de saída dessa mesma mercadoria nos documentos fiscais Autuada quando era utilizado o código de produto de final “00” (R\$ 668,99) ou de final “95” (R\$ 134,99), o valor médio de venda dessas mercadorias pelos destinatários é bastante próximo (R\$ 1.296,33 (um mil duzentos e noventa e seis reais e trinta e três centavos) e R\$ 1.057,94 (um mil cinquenta e sete reais e noventa e quatro centavos)), como se pode ver na seguinte figura, de págs. 17 dos autos:



Ou seja, uma única torneira, com idêntica descrição e código EAN/GTIN para todas as operações, no momento da sua venda pelo adquirente ao consumidor final, teve uma agregação média de 94% (noventa e quatro por cento) quando o código de produto da Autuada terminava em “00” e de 684% (seiscentos e oitenta e quatro por cento) quando esse código terminava em “95”.

Por óbvio, essa margem de agregação cerca de 7 (sete) vezes maior no caso do produto de final “95” não faz nenhum sentido e não é verdadeira.

Como detalha o Fisco às págs. 33, o valor total de uma nota fiscal emitida pela Autuada era formado pela soma do valor do produto, acrescido do IPI e do ICMS/ST.

No entanto, no caso das notas com códigos terminados em “95”, além do valor total da nota fiscal (20% do valor real), era cobrado dos clientes, em separado, um adicional correspondente a quatro vezes o valor do produto no documento fiscal (ou seja, de 80% do valor real).

No exemplo concreto trazido pelo Fisco, a parcela faltante do preço real foi cobrada do cliente “por fora”, em um boleto bancário distinto do que acompanhava o documento fiscal, emitido por uma terceira empresa de prestação de serviço de cobrança (em benefício do grupo FANI/FÊNIX), que era acompanhado do chamado “Documento Complementar de NF-e”, que nada mais é do que um controle extrafiscal do valor subfaturado (págs. 32).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para comprovar tais elementos, às págs. 30/34 o Fisco traz aos autos diversos documentos, apresentados pelos destinatários das mercadorias após intimações do Fisco, tais como boletos bancários, comprovantes de pagamento e documentos extrafiscais de controle da parcela subfaturada, que demonstram de forma cristalina o *modus operandi* descrito.

Assim, a partir de tais elementos, conclui-se que a diferença entre os dois preços finais a consumidor (R\$ 1.296,33 (mil duzentos e noventa e seis reais e trinta e três centavos) x R\$ 1.057,94 (um mil cinquenta e sete reais e noventa e quatro centavos)) praticados para tal mercadoria não tem origem no preço unitário da mercadoria praticado pela Autuada (que é o mesmo nos dois casos) e nem na margem de agregação praticada pelo cliente da Autuada, mas sim na supressão dos impostos em relação à parte subfaturada, que não eram recolhidos.

Dito de outra forma, a diferença de preços está na vantagem competitiva indevida, obtida em decorrência da supressão de cerca de 80% (oitenta por cento) do ICMS/ST devido a Minas Gerais (assim como do IPI e de outras tributos federais que porventura incidam na operação), o que permitiu a venda por um preço artificialmente inferior, em uma danosa concorrência desleal com os demais contribuintes do mesmo segmento que pagam corretamente seus tributos.

Por fim, há nos autos diversos outros elementos comprobatórios da infração de subfaturamento praticada, apresentados por vários clientes da Autuada, em razão de intimações do Fisco para tal ou no âmbito de denúncias espontâneas por eles realizadas perante a SEF/MG (nas quais há reconhecimento expresso das infrações praticadas). Tais elementos foram detalhados e sistematizados no tópico “6.4 – EVIDÊNCIAS” do Relatório Fiscal Complementar (págs. 28/44 dos autos), conforme tópicos a seguir listados:

- 6.4.1- SOUZA E BORGES HIDRAULICA E ACESSORIOS INDUSTRIAIS LTDA

- 6.4.1.1- ANÁLISE NF-E 36030 SÉRIE 0

- 6.4.1.2- PTA DENÚNCIA ESPONTÂNEA SOUZA E BORGES HIDRAULICA

- 6.4.2- ESTEIO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÕES LTDA

- 6.4.3- MERCANTIL GOMES LTDA

- 6.4.4- OPERAÇÕES DA EMPRESA FANI

A metodologia de cálculo utilizada na apuração do ICMS/ST e das multas está descrita detalhadamente no tópico “8 – METODOLOGIA DE CÁLCULO” (págs. 44/46). A inclusão dos Coobrigados é tratada no tópico “9 – COOBRIGADOS”, às págs. 46/47 dos autos, enquanto o tópico “10 – RELAÇÃO DE ANEXOS” (págs. 47), lista os 26 (vinte e seis) anexos probatórios que acompanham o lançamento.

Feitas estas considerações passa-se à análise dos argumentos trazidos na Impugnação.

A Defesa alega ilegitimidade dos sócios administradores da empresa para figurar no polo passivo da autuação. Aduz que o art. 50 do Código Civil delimita as hipóteses em que a personalidade jurídica pode ser desconsiderada e conclui que nenhuma delas restou comprovada em relação aos sócios.

Acrescenta que de acordo com a jurisprudência do STJ e STF, a responsabilização dos sócios só pode ocorrer em casos excepcionais e conclui que não foi comprovado que eles agiram com dolo ou culpa.

Contudo, sem razão os argumentos.

O art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN define o responsável tributário como o sujeito passivo cuja obrigação deriva expressamente de lei. Além disso, o art. 124, inciso II, do mesmo código estabelece que a lei pode designar pessoas para responderem solidariamente pelo crédito fiscal, *in verbis*:

CTN

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

(...)

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...) II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

(Grifou-se)

Nessa esteira, o art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, atribui aos sócios-administradores e gerentes da empresa, a responsabilidade solidária pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto:

CTN

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 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)

No caso em tela, o sócio administrador da Autuada, Sr. Rubens Cristofani, assim como o administrador ao tempo dos fatos, Thiago Cristofani (seu filho), comandaram dentro da Autuada um organizado esquema de subfaturamento de operações destinadas a Minas Gerais, mediante utilização de estrutura de códigos de produtos sistematizada para permitir o controle e fácil visualização dos percentuais de supressão tributária irregular em cada operação, conforme já detalhado anteriormente.

Tais condutas, por si só, já seriam motivo mais do que suficiente para a responsabilização solidária de ambos pelos créditos tributários decorrentes das infrações de subfaturamento identificadas pelo Fisco.

Não obstante, diversas outras condutas altamente reprováveis também foram identificadas pelo Fisco em seu trabalho, como as de utilizar códigos EAN/GTIN inexistentes e receber dos clientes recursos não declarados, por meio de boletos emitidos por terceira empresa contratada para tal, relativos à parcela do valor da operação que não foi incluída no respectivo documento fiscal (subfaturada).

Portanto, é clara a constatação de condutas dolosas por parte dos dois Coobrigados, voltadas a suprimir o ICMS/ST legalmente devido a Minas Gerais e, deliberadamente, induzir o Fisco a erro, por meio da manipulação dos códigos dos produtos e códigos EAN/GTIN para fins de alterar o valor unitário das mercadorias nos documentos fiscais, tudo isso em benefício deles próprios, na condição de integrantes do grupo familiar “Cristofani”, que é proprietário e gestor da Autuada e da sua sucessora FENIX.

Portanto, diante de todas essas evidências de condutas dolosas e de natureza fraudulenta, amplamente demonstradas e comprovadas nos autos, correta está a inclusão de ambos no polo passivo da autuação, devendo ser mantida a sua responsabilização solidária pelo crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, a Defesa alega que as disposições da Lei nº 6.763/75 não são suficientes para validar o cálculo da substituição tributária previsto no RICMS/02, por trazerem conteúdo genérico e não especificarem as mercadorias que seriam alvo da exigência antecipada do imposto, como é exigido pela Lei Complementar nº 87/96.

Aduz que apesar do RICMS/02 estabelecer a antecipação do ICMS operação própria (ICMS/OP) e do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) em operações interestaduais com materiais de construção, essa imposição viola a legalidade tributária, visto que feita apenas com base nesse decreto, sem observar a constituição federal, que exige lei ordinária para antecipação de ICMS/OP e lei complementar para antecipação de ICMS/ST.

Conclui o STF decidiu no mesmo sentido, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 456, de 26/03/21.

Entretanto, mais uma vez não lhe assiste razão nos argumentos.

Do ponto de vista normativo, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da Constituição da República de 1988 - CR/88 prevê que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária no regime do ICMS. Em observância à norma constitucional, a Lei Complementar (LC) nº 87/96 dispõe sobre a substituição tributária em seu art. 6º, além de exigir, em seu art. 9º, a celebração de acordo específico entre os estados (convênio ou protocolo) para adoção de substituição tributária em operações interestaduais:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

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.

(...)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exercendo a competência prevista no art. 6º da lei complementar, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 22, inciso II, tratou da substituição tributária, reiterando, em seu § 3º, a necessidade de acordo entre os estados para adoção da ST nas operações interestaduais, conforme a seguir:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 3º Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.

No plano geral, o Convênio ICMS 142/18 dispõe sobre as regras gerais para o regime de substituição tributária interestadual, definindo, em sua Cláusula Sétima, que as mercadorias passíveis de sujeição a este regime (mediante celebração de protocolo/convênio específico entre os estados, caso a caso) são aquelas identificadas em seus Anexos II ao XXVI:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula sétima Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI deste convênio, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.

Registre-se que os “Materiais de Construção e Congêneres”, que incluem as mercadorias autuadas, estão listados no Anexo XI do referido convênio.

Em observância ao já transcrito art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, o Protocolo ICMS nº 32/09 formalizou o acordo entre os estados de SP e MG para instituição da substituição tributária nas operações interestaduais com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno:

Protocolo ICMS nº 32/09

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.

Os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, em Belo Horizonte, no dia 5 de junho de 2009, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), e no art. 9º da Lei Complementar n. 87/96, de 13 de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

setembro de 1996 e o disposto nos Convênios ICMS 81/93, de 10 de setembro de 1993, e 70/97, de 25 de julho de 1997, resolvem celebrar o seguinte

P R O T O C O L O

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM / SH, destinadas ao Estado de Minas Gerais ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Parágrafo único. O disposto no "caput" aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente. (Grifou-se).

Todas as mercadorias do presente lançamento estão incluídas dentre aquelas listadas em tal convênio, como se pode ver pelo confronto entre as NCM/SH e Descrições de seu Anexo Único e das mercadorias autuadas, que constam das colunas M e J, respectivamente, da aba "Planilha Apuração" do Anexo 1 dos autos.

No âmbito regulamentar, o art. 12, § 1º, inciso X, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos, reforçava a responsabilidade da Autuada, na condição de substituta tributária, por reter e recolher integralmente o ICMS/ST devido nas operações autuadas. Além disso, os materiais de construção e congêneres sujeitos à substituição tributária voltam a ser listados no Capítulo 10 da Parte 2 desse mesmo anexo. Observe-se:

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

X - Capítulo 10: Materiais de Construção e Congêneres;

(...)

(Grifou-se)

Portanto, não há dúvidas quanto à existência de um amplo e completo fundamento normativo, desde o âmbito constitucional, passando pelo legal, até o regulamentar, que autoriza plenamente a substituição tributária para as operações objeto do presente lançamento.

Quanto ao Tema de Repercussão Geral nº 456 (Recurso Especial - RE nº 598.677/RS), tal decisão cuida tanto de cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação, quanto de substituição tributária interestadual do ICMS, tendo sido firmada a seguinte tese:

TEMA Nº 456 - STF

A ANTECIPAÇÃO, SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DO PAGAMENTO DO ICMS PARA MOMENTO ANTERIOR À OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NECESSITA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS RECLAMA PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR FEDERAL.

(GRIFOU-SE)

Nessa decisão, o STF entendeu pela impossibilidade de se exigir, com base em simples decreto estadual, o recolhimento antecipado do ICMS operação própria no caso de operações interestaduais, a chamada “antecipação do pagamento do ICMS, sem substituição tributária”. Para tal, seria necessária uma lei em sentido estrito (lei ordinária).

Na mesma decisão, conclui-se também que, no caso de substituição tributária progressiva do ICMS em operações interestaduais, para se atribuir responsabilidade ao remetente, na condição de responsável solidário pelo imposto devido em relação às operações subsequentes (hipótese dos autos), há necessidade de previsão em lei complementar.

Contudo, conforme já demonstrado alhures, a responsabilidade da Autuada na condição de substituta tributária está plenamente amparada na CR/88, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 6.763/75, nos Convênios ICMS nºs 142/18 e 32/09, assim como no RICMS/02, em perfeita sintonia com o entendimento do STF no citado Tema nº 456, ao contrário do que se afirma.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa alega que, por força do princípio da legalidade, o “posto fiscal” de Uberaba (“Delegacia Fiscal” de Uberaba) carece de legitimidade territorial para autuação de empresa situada no estado de São Paulo e, por isso, deveria ter oficiado o Fisco de São Paulo para que a recorrente fosse fiscalizada por um de seus Agentes Fiscais.

De início, importante esclarecer que Minas Gerais não possui “postos fiscais” (nomenclatura utilizada no estado de São Paulo) e sim “Delegacias Fiscais”, como está claramente identificado em diversos pontos do Auto de Infração notificado aos sujeitos passivos, tais como as págs. 01, 04, 06/47, dentre outras.

O argumento da Defesa na encontra amparo na legislação de regência do imposto, visto que se tem conhecimento de qualquer previsão normativa no sentido de exigir que, o Fisco do estado de destino da mercadoria deva solicitar ao Fisco do estado de origem a realização, com seu próprios Agentes Fiscais, de auditoria relativa a tributos devidos ao estado de destino, como sugere a Defesa.

Sobre o tema, o art. 102 do CTN permite a extraterritorialidade da legislação tributária estadual, mediante convênios ou leis complementares nacionais:

CTN

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União. (Grifou-se).

O já citado Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária, estabelece que o substituto tributário deve observar a legislação do Estado de destino. Além disso, também veicula normas sobre os procedimentos a serem observados na fiscalização do substituto tributário pela Autoridade Fiscal do Estado de destino da mercadoria. Observe-se:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula quarta: O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

Cláusula vigésima nona: A fiscalização do sujeito passivo por substituição tributária será exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações, condicionando-se a administração tributária da unidade federada de destino ao credenciamento prévio junto à administração tributária de localização do estabelecimento a ser fiscalizado.

Parágrafo único. O credenciamento prévio de que trata esta cláusula não será exigido quando a fiscalização for exercida sem a presença física

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

(...)

(Grifou-se)

Portanto, o credenciamento prévio do Fisco da unidade federada de destino junto à administração tributária do estado de localização do estabelecimento a ser fiscalizado só será exigido quando for necessária a presença física da Fiscalização no estabelecimento do substituto.

As fiscalizações sem presença física da Autoridade Fiscal no estabelecimento, como no caso do presente Auto de Infração, não dependem de qualquer solicitação ou credenciamento junto ao Fisco do estado de origem das mercadorias (onde se encontra o substituto tributário), estando plenamente autorizadas.

Assim, diante da indubitável competência do Fisco Mineiro para fiscalizar o ICMS/ST objeto da autuação, devido a Minas Gerais, o argumento deve ser afastado.

A Defesa alega que os valores das mercadorias nas notas fiscais emitidas pela Autuada estão em conformidade com as operações realizadas e com os valores praticados no mercado, inexistindo indícios de que sejam inferiores aos reais. Acrescenta que os preços praticados pela Autuada estão alinhados com os valores praticados por outras empresas do segmento.

Aduz que, com base em suposição genérica, o Fisco afirma que todas as notas fiscais emitidas pela Autuada estariam subfaturadas em 80% (oitenta por cento), desconsiderando a possibilidade de que tais operações possam ter sido realizados de forma regular e não apresentando provas concretas de tal subfaturamento.

Acrescenta que a metodologia utilizada pelo Fisco parte de uma premissa genérica, que desconsidera as particularidades de cada operação, tais como diferenças de cores (que mudariam sensivelmente o preço) ou de acabamento, que justificam as diferenças de preços entre itens semelhantes;

Afirma que não foram apresentados estudos de mercado, análises de preços ou qualquer outro elemento que justifique a adoção do percentual específico de 80% (oitenta por cento).

Sustenta que foram desconsideradas as diferentes margens de comercialização praticadas pelos clientes da Autuada, que podem variar significativamente por diversos fatores, de forma que não há comprovação dos valores reais das operações.

Alega que houve ofensa aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na adoção de um percentual genérico de 80% (oitenta por cento) de subfaturamento, além de inobservância do princípio da presunção de inocência, com inversão indevida do ônus da prova, do Fisco para o Contribuinte

E conclui que a empresa possui razões legítimas para praticar preços diferentes em operações distintas, como diferenças de volume, condições de pagamento ou outras variáveis comerciais, o que foi desconsiderado pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê, todos esses argumentos partem de um mesmo pressuposto: que as operações da Autuada foram realizadas em conformidade com a legislação, sem qualquer subfaturamento, de modo que as diferenças de cinco vezes no preço das mercadorias de mesmo EAN/GTIN, com ou sem subfaturamento, decorrem apenas de distinções nas cores e no acabamento das mercadorias.

Anteriormente, antes de adentrar nos argumentos da Defesa, esta Assessoria fez um extenso apanhado do contexto fático em que a infração aconteceu, assim como de todos os elementos probatórios trazidos aos autos pelo Fisco para demonstrar e comprovar o subfaturamento praticado pela Autuada, os quais contrariam frontalmente a premissa da regularidade das operações, em que estão baseados todos os argumentos da Defesa em análise.

Como visto, está plenamente comprovado nos autos que as mercadorias identificadas com o código de produto de final “95” (únicas do presente lançamento) eram subfaturadas em 80% (oitenta por cento) e, ainda, que esse valor era pago “por fora” pelos clientes, em boletos diferentes, emitidos por uma terceira empresa de cobrança contratada para tal finalidade, acompanhados de um documento extrafiscal de controle das parcelas subfaturadas.

Assim, o percentual de 80% (oitenta por cento) de subfaturamento não é uma “suposição genérica” do Fisco, mas sim um elemento concreto, plenamente demonstrado e comprovado nos autos, inclusive com documentos de pagamento apresentados pelos próprios clientes da Autuada.

Da mesma forma, o argumento de que uma mercadoria de mesmo código EAN/GTIN (portanto, essencialmente idêntica) se tornou cinco vezes mais cara porque possui uma cor ou um acabamento diferente, deveria ser desconsiderado de plano, por ser até ofensivo à inteligência mediana.

No entanto, como restou demonstrado anteriormente, esse argumento nem mesmo é verdadeiro, porque não existia a citada diferenciação de cor/acabamento entre os produtos de mesmo código EAN/GTIN, mas com códigos de produtos diferentes (como se viu nas fotos das págs. 27). Como explica o Fisco, para cada cor da mesma mercadoria existe um código EAN/GTIN e uma descrição diferentes, como consta do seguinte trecho do AI:

Relatório Fiscal Complementar – págs. 21

É possível verificar que cada cor possui um código EAN/GTIN e uma descrição diferente, essa informação é obtida tanto nas notas fiscais, quanto no catálogo de produto disponível em <https://www.fani.com.br/catalogos/catalogo-de-produtos/>, acesso em 05/07/2024.

(...) (Grifou-se)

Registre-se que o citado “catálogo de produto FANI” foi incluído pelo Fisco no Anexo 8 dos autos (págs. 106/159).

Diante do extenso e robusto rol de provas contido no presente lançamento, com identificação precisa das operações com valores reais (código de produto com

final “00”) e subfaturadas (código de produto com final “95”), além do percentual de subfaturamento nesse último caso (de 80% (oitenta por cento) do valor da mercadoria), que não deixam qualquer dúvida a respeito dos valores reais das mercadorias e do montante de base de cálculo e de ICMS/ST suprimidos ilegalmente pela Autuada, não se vislumbra qual seria a necessidade ou a utilidade de um estudo de mercado, com análise dos preços, na presente autuação.

Na mesma linha, considerando que foram utilizados os preços e percentuais de subfaturamento praticados pela própria Autuada em suas operações, não se vislumbra qualquer desproporcionalidade ou irrazoabilidade no critério de apuração adotado pelo Fisco.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que foi exigida também a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b” c/c com o § 2º, inciso I do citado artigo, da Lei nº 6.763/75, ou seja, o montante da penalidade aplicada foi apurado observando o limite legalmente estabelecido, conforme redação vigente no período de emissão do Auto de Infração (AI), equivalente a duas vezes o valor total do ICMS incidente na operação ou prestação:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...) (Grifou-se)

Contudo, a redação do inciso I do § 2º supra foi alterada pelo art. 5º da Lei nº 25.378/25, nos seguintes termos:

Lei nº 6.763/75

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...) (Grifou-se)

Portanto, o valor da multa isolada exigida deve ser adequado ao novo limite estabelecido pela Lei nº 25.378/25, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN).

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Quanto ao citado princípio da presunção de inocência, ele está mais associado ao campo do direito penal do que à seara tributária. Não obstante, segundo tal princípio, o ônus da prova cabe àquele que acusa, a quem incumbe provar acusação com segurança razoável.

E como já dito anteriormente, o presente lançamento é farto em elementos probatórios da infração praticada e do seu *modus operandi*, cenário que faz sobressair um outro princípio não citado pela Defesa, esse sim plenamente aplicável à situação: princípio da presunção de legitimidade do ato administrativo, segundo o qual o lançamento (que é um ato administrativo) presume-se válido e legítimo, recaindo o ônus da prova sobre quem afirma a existência de irregularidades, no caso, a Autuada.

Ademais, quanto a todas essas assertivas de ilegalidade da legislação e dos valores exigidos a título de ICMS/ST e multas, assim como as alegações de ofensa a princípios constitucionais, trazidas pela Impugnante em sua peça de defesa, conveniente destacar que os valores exigidos no Auto de Infração (AI) decorrem da legislação tributária de regência, já transcrita, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Portanto, tais argumentos devem ser afastados.

Assim, observada reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 388/389 e, ainda, a adequação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b” ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, considerando a redação dada ao inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio do art. 5º da Lei nº 25.378/25, tendo em vista que as acusações fiscais e provas dos autos não foram infirmadas pela impugnação e pelos documentos trazidos pela Defesa, correto se torna o lançamento realizado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 388/389, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG e, ainda, para adequar a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 ao percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação, com fulcro no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, considerando a redação dada ao inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por meio do art. 5º da Lei nº 25.378 de 23/07/25. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Otávio Martins de Sá. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 02 de setembro de 2025.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Relatora

Cindy Andrade Morais
Presidente