

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.938/12/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168185-61
Recurso de Revisão: 40.060132236-79, 40.060131997-51
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Águas Minerais Igarapé Ltda
IE: 301796064.00-00
Recorrida: Águas Minerais Igarapé Ltda, Fazenda Pública Estadual
Coobrigados: José Rodrigues de Jesus
CPF: 856.089.048-34
Paula Andrea Amaral Costa
CPF: 033.103.326-75
Fernando Ferri Amaral
CPF: 070.751.116-04
Roberto Ferri Amaral
CPF: 129.339.026-72
Paulo Roberto Camargo
CPF: 200.781.296-72
Altidorio Ferri Amaral
CPF: 228.771.186-49
Jamil Saraiva Fraiha
CPF: 297.715.446-91
Cristiano Ferri Amaral
CPF: 177.144.436-34
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s) (Aut.)
Origem: DF/Betim

EMENTA

ATO/NEGÓCIO JURÍDICO - DESCONSIDERAÇÃO - COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA - OPERAÇÕES TRIANGULARES. Restou evidenciada a existência de operações triangulares envolvendo distribuidores dos produtos envasados pela Impugnante, de modo a reduzir o pagamento do imposto devido pelas operações próprias e a parcela relativa à substituição tributária. Tendo em vista que os pretensos distribuidores, segundo as provas dos autos, confundiam-se

com a própria Impugnante, justifica-se a desconsideração do negócio jurídico noticiado nas notas fiscais. Mantida a decisão recorrida.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - DIRETOR/EMPREGADO E CONTABILISTA. Imputação de responsabilidade tributária aos sócios mandatários das empresas envolvidas na triangulação das operações, diretor/empregado e contabilista, com fulcro no art. 21, inciso II c/c o art. 22, § § 2º e 3º, ambos da Lei nº 6.763/75. As provas dos autos confirmam a participação direta de todos os envolvidos, justificando a atribuição de responsabilidade solidária em relação ao crédito tributário apurado em decorrência da desconsideração dos negócios jurídicos praticados entre a Impugnante e as empresas distribuidoras. Mantida a decisão recorrida.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Imputação de responsabilidade tributária ao sócio mandatário de empresa envolvida na triangulação das operações, com fulcro no art. 21, inciso II c/c o art. 22, § § 2º e 3º, ambos da Lei nº 6.763/75. As provas dos autos confirmam a participação direta de todos os envolvidos, justificando a atribuição de responsabilidade solidária em relação ao crédito tributário apurado em decorrência da desconsideração dos negócios jurídicos praticados entre a Impugnante e as empresas distribuidoras. Entretanto, restou comprovado que a época da ocorrência dos fatos, que o sócio Paulo Roberto Camargo, não participava de qualquer uma das sociedades envolvidas, razão pela qual não cabe a sua inclusão no polo passivo, por não ter praticado qualquer ato contrário à lei ao tempo dos fatos objeto do lançamento. Mantida a decisão recorrida.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BEBIDAS - SAÍDA DESACOBERTADA - DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. Mediante apreensão de diversos documentos fiscais e extrafiscais no estabelecimento da Impugnante, o Fisco verificou a existência de operações triangulares entre o estabelecimento da Impugnante e suas distribuidoras, com o fim de reduzir o pagamento do ICMS nas operações próprias e por substituição tributária. O *modus operandi* comprova a remessa de mercadorias diretamente do estabelecimento envasador aos seus clientes, acobertadas por documentos fiscais emitidos pelas distribuidoras com a informação de que o imposto fora recolhido por substituição tributária. Exigências de ICMS/ST, multa de revalidação em dobro e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento) nos termos dos § § 6º e 7º do art. 53 da mencionada lei. Há de se deduzir, no entanto, as parcelas de ICMS e ICMS/ST lançadas nas planilhas de fls. 1.337/1.340, porquanto foram recolhidas na operação de remessa para as distribuidoras, sendo esta a primeira fase da operação. Para a apuração da base de cálculo da operação própria é preciso, em primeiro lugar, excluir os valores das planilhas de fls. 1.337/1.340 dos montantes das operações internas lançados nas planilhas de fls. 33/37, para efetuar o cálculo da inclusão do imposto por dentro, reincorporando-os logo após para o cálculo do imposto devido pela operação própria. Deve também ser feita a adequação da multa de revalidação sobre a parcela a título de ICMS devido pela

operação própria ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Além disto, deve ser excluída a penalidade isolada exigida, uma vez que não se pode exigir que à época da ocorrência dos fatos geradores fosse emitida uma nota fiscal que não correspondia à operação que a Impugnante acreditava realizar. Reformada a decisão recorrida para restabelecer as exigências relativas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), no período de janeiro a maio de 2005, em 50% (cinquenta por cento) no período de junho a agosto de 2005 e sem qualquer majoração a partir de setembro de 2005.

Recurso de Revisão 40.060131997-51 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060132236-79 conhecido à unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de realização de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal mediante a emissão de nota fiscal de remetente diverso, no período de 1º de janeiro a 30 de novembro de 2005.

O Fisco chegou a tal imputação fiscal a partir da desconsideração do negócio jurídico realizado entre a empresa autuada e os estabelecimentos distribuidores elencados nos autos.

Exigências de ICMS e do ICMS devido por substituição tributária, da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o inciso III do § 2º do mesmo dispositivo da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II também da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.620/12/2ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento para: a) excluir o Coobrigado Paulo Roberto Camargo; b) deduzir do cálculo do ICMS (operação própria e ST) as parcelas lançadas nas planilhas de fls. 1.337/1.340; c) excluir as parcelas relativas à base de cálculo para a operação própria das planilhas de fls. 1.337/1.340 do valor das operações internas das planilhas de fls. 33/37, para efetuar o cálculo da inclusão do imposto por dentro, reincorporando-as, logo após para o cálculo do imposto devido por operação própria; d) excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75; e) adequar a multa de revalidação sobre a parcela a título de ICMS devido pela operação própria ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

Inconformada, a Recorrente/Atuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.435/1.437, requerendo, ao final, que lhe seja dado provimento.

Considerando-se, ainda, que a decisão recorrida se deu pelo voto de qualidade e é desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, fez-se necessário, também, o reexame da matéria pela Câmara Especial de Julgamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do RPTA.

DECISÃO

Da Preliminar

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, parcialmente desfavorável tanto à empresa autuada quanto à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis ambos os Recursos de Revisão.

Do Mérito

Os fundamentos expostos no Acórdão Recorrido foram em parte utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Cumpre relembrar que a autuação versa sobre saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, no período de 1º de janeiro a 30 de novembro de 2005, apurada em decorrência da desconsideração do negócio jurídico realizado entre a Recorrida/Atuada e os estabelecimentos distribuidores elencados nos autos.

Da Responsabilidade dos Recorridos/Coobrigados

O Fisco atribui a responsabilidade tributária com fulcro no art. 21, inciso II c/c o art. 22, § 2º e 3º, ambos da Lei nº 6.763/75, as seguintes pessoas:

- Marilene Aparecida Vaz, na condição de contabilista dos estabelecimentos;
- Paula Andrea Amaral Costa; Rogério da Silva Reis; Paulo Roberto Camargo; Ricardo Ferreira Pimenta; Vicente Figueiredo Sobrinho; José Rodrigues de Jesus; Rafael Jorge Almeida Rodrigues; Cristiano Ferri Amaral; Fernando Ferri Amaral; Altidorio Ferri Amaral e Roberto Ferri Amaral, na qualidade de sócios mandatários das pessoas jurídicas envolvidas;
- Jamil Saraiva Fraiha, na condição de diretor/empregado.

O atual sócio Paulo Roberto Camargo afirma que não era sócio à época dos fatos referidos no trabalho fiscal, chegando à sociedade somente em novembro de 2006.

O Fisco sustenta a sua manutenção no polo passivo, invocando o disposto no Código Tributário Nacional e a condição de sucessor.

Aponta, ainda, como supedâneo, a regra do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, que assim estabelece:

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.

Neste ponto, sem razão o Fisco.

No primeiro caso, o Código Tributário Nacional diz respeito à pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, quando então, responderá pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

Por outro lado, o inciso XII do art. 21 cuida de atos praticados pelas pessoas nele mencionadas.

No lançamento ora em análise, e em relação ao sócio Paulo Roberto, não existe aquisição de fundo de comércio, mas sim, ingresso na sociedade. Como os sócios estão sendo arrolados na sujeição passiva em decorrência dos atos por ele praticados, não se pode atribuir a mesma responsabilidade a quem não participava da sociedade à época dos fatos geradores.

Neste sentido, cumpre transcrever os ensinamentos de Luciano Amaro em seu Curso de Direito Tributário (Editora Saraiva, 15ª edição, pág. 325), a saber:

“Outra questão que merece registro é a das *multas* por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. (...) Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a *sanção* de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em *tributos*, mas em “obrigação tributária” (abrange também de penalidades pecuniárias, *ex vi* do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões *imputáveis aos responsáveis*). Se quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por *tributos*, não quis abarcar sanções. Por outro lado, se *dúvida* houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*.”

Destaca, ainda, o Fisco que, a partir do momento que se torna sócio de uma determinada sociedade empresária e transfere, por procuração, aos antigos sócios a condição de administrá-las com “amplos e gerais poderes”, nada mais está se fazendo do que contribuir para que a Fazenda Pública não alcance os reais sócios, em virtude das obrigações resultantes de seus atos na administração da empresa, sobretudo daqueles resultantes de dolo, fraude e/ou simulação.

Prossegue o Fisco citando os documentos de fls. 832/834, 836 e 838, em que o Recorrido/Coobrigado, por instrumento público de procuração, devolve aos antigos sócios, Srs. Fernando Ferri Amaral, Roberto Ferri Amaral, Cristiano Ferri Amaral e Altidorio Ferri Amaral, também elencados como Recorridos/Coobrigados, a administração das empresas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita, também, o Fisco, outra prova da contribuição do Sr. Paulo Roberto Camargo para o não recolhimento de tributos, mediante a “blindagem” dos demais Recorridos/Coobrigados, antigos sócios da Águas Minerais Igarapé, que é a declaração prestada ao Fisco em resposta à intimação CSA 12/2010, conforme documento de fls. 855 e 856 e no item 10 de fls. 893 destes autos, onde o Recorrido/Coobrigado afirma que os administradores são os constantes do contrato social, quando isso não é verdade.

Os fatos narrados pelo Fisco podem levar o Recorrido/Coobrigado, em questão, a responder, mas apenas pelo que praticou. Assim, cabe ao Fisco exigir da empresa o tributo devido nos períodos subsequentes, quando então restaria configurada a responsabilidade do Paulo Roberto, a partir do seu ingresso na sociedade.

Neste sentido, deve ser excluído pelo passivo o Recorrido/Coobrigado Paulo Roberto Camargo.

Em relação aos sócios Fernando Ferri Amaral; Roberto Ferri Amaral; Altidorio Ferri Amaral e Cristiano Ferri Amaral, alerta a defesa que não foram indicados os atos por eles praticados, de modo a ensejar a responsabilidade pessoal, albergando a defesa no art. 5º da Instrução Normativa SCT n.º 01/06 a qual determina:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SCT N.º 01/06

Dispõe sobre procedimentos relativos à formalização de crédito tributário de contribuinte cujas atividades foram encerradas irregularmente; disciplina os meios de prova da realização da cobrança administrativa e padroniza procedimentos relacionados ao contencioso administrativo fiscal.

(...)

Art.5º Ressalvadas as hipóteses dos art. 3º e 4º, a condição de coobrigado pelo crédito tributário atribuída à sócio-gerente, diretor ou administrador requer a indicação no relatório do AI ou da NL das razões para tal atribuição e da correspondente capitulação legal.

A mesma fundamentação apresentaram, em petições apartadas, os Recorridos/Coobrigados Jamil Saraiva Fraiha; Paula Andrea Amaral Costa e José Rodrigues de Jesus, sendo que o Recorrido/Coobrigado Jamil Saraiva Fraiha argumenta, ainda, que prestou apenas assessoria comercial à Recorrida/Autuada.

Todos os relatos anteriores demonstram à exaustão a participação direta dos Recorridos/Coobrigados na realização de operações simuladas e triangulares, com o claro intuito de reduzir o quantum tributário a recolher ao Estado.

A participação do Sr. Jamil Saraiva Fraiha resta absolutamente clara, desenvolvendo papel de destaque no agir de modo contrário à lei e às normas tributárias.

Repita-se, pela importância, que no Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração já constavam os elementos que levaram à responsabilização dos Recorridos/Coobrigados, pelo que se encontram atendimentos os requisitos do art. 5º da Instrução Normativa SCT n.º 01/06.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, revela-se correta a indicação dos demais Recorridos/Coobrigados, cabendo a eles responder solidariamente pelo conjunto do crédito tributário.

Ainda antes de se adentrar ao mérito propriamente dito, cumpre ressaltar que a Recorrida/Autuada, ainda em preliminar, alega que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 14 de abril de 2003, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Entretanto, em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, à luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

Frise-se, pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao exercício de 2005, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tendo sido a Recorrida/Autuada regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27 de dezembro de 2010 (fl. 18), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Recorrida/Autuada, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Quanto ao mérito propriamente dito, uma vez admitida a desconsideração dos negócios mencionados nos documentos fiscais, resta validada a imputação de que o negócio, efetivo e verdadeiro, ocorreu entre a Recorrida/Autuada e seus clientes, muito embora acobertados por documentos emitidos pelas distribuidoras.

No caso dos autos, para apurar o montante do crédito tributário, o Fisco elaborou as planilhas com as apurações individualizadas por distribuidor, ou seja: Distribuidora Igarapé Ltda – filial 0135 (fl. 33); Distribuidora Igarapé Ltda – filial 0216

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(fl. 34); Distribuidora Sobrinho Ltda (fl. 35) e Paula Andrea Amaral Costa Ltda (fl. 36), estando o crédito tributário consolidado na planilha de fl. 37.

Para a apuração do ICMS devido pela operação própria, o Fisco adotou o valor total dos documentos fiscais emitidos em cada período, relativos às saídas com substituição tributária, a eles incorporando o imposto por dentro, aplicando-se em seguida a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Para o cálculo do ICMS/ST, três foram os procedimentos:

- Para a distribuidora que dispunha de arquivo eletrônico Sintegra: a partir do valor do produto, o Fisco acresceu o percentual de agregação (MVA) previsto para cada mercadoria, de modo a se obter a base de cálculo para substituição tributária. Em seguida, calculou o imposto com aplicação da alíquota interna, deduzindo a parcela a título de operação própria.

- Para a distribuidora Paula, sem arquivo magnético, mas com apresentação do livro de Registro de Saídas: o Fisco apurou as saídas sujeitas ao regime de substituição tributária, calculando o valor da operação normal. Em seguida, aplicou a MVA mínima prevista no art. 156, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, calculando-se, a seguir, o ICMS/ST, com o procedimento narrado no item anterior.

- Em relação às demais distribuidoras, que não apresentaram arquivos eletrônicos nem livros fiscais, a apuração preliminar se deu pela DAPI, adotando-se o valor de vendas sem débito de ICMS, tomando-os como revenda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, repetindo-se, em seguida, o procedimento anterior.

Analisando as planilhas de cálculo do tributo é possível verificar a ocorrência de alguns equívocos.

Tomando-se como exemplo a planilha de fls. 34 e as operações do mês de janeiro de 2005, apontam-se as seguintes observações:

- o Fisco apurou o montante de operações internas no valor de R\$ 611.767,95 (seiscentos e onze mil, setecentos e sessenta e sete reais e noventa e cinco centavos) e sobre ele agregou o imposto por dentro, alcançando a base de cálculo para as operações próprias no valor de R\$ 746.058,48 (setecentos e quarenta e seis mil e cinquenta e oito reais e quarenta e oito centavos), ou seja, $R\$ 611.767,95 : 0,82 = R\$ 746.058,48$;

- sobre a “BC/OP.P” (operação própria) o Fisco aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento), encontrando o valor de ICMS de R\$ 134.290,53 (cento e trinta e quatro mil, duzentos e noventa reais e cinquenta e três centavos), ou seja, $R\$ 746.058,48 \times 18\% = R\$ 134.290,53$;

- para encontrar a base de cálculo por substituição tributária (B.C.S.T), o Fisco aplicou a MVA sobre o valor da operação interna, obtendo o montante de R\$ 856.475,13 (oitocentos e cinquenta e seis mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e treze centavos), sobre o qual fez incidir a alíquota de 18% (dezoito por cento), deduzindo-se em seguida o ICMS pela operação própria ($R\$ 611.767,95 \times 1,40 = R\$ 856.475,13 \times 18\% = R\$ 154.165,53 - R\$ 134.290,53 = R\$ 19.875,00$).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se neste caso um equívoco do Fisco, pois a margem de agregação deve incidir sobre a nova base de cálculo por ele apurada, com o imposto por dentro.

Em relação aos cálculos, a Recorrida/Autuada pleiteia a dedução dos valores pagos nas operações realizadas entre ela e as distribuidoras, hipótese rejeitada pelo Fisco ao argumento de que os documentos emitidos devem ter servido para entrega de mercadorias a outros estabelecimentos, aproveitando as notas fiscais em nome das distribuidoras.

Destaca, ainda, que, por força do disposto no art. 39, § 4º, inciso II da Lei n.º 6.763/75, c/c o art. 149, inciso I da Parte Geral do RICMS/02 (vigente a época), a documentação fiscal cujas informações não correspondam a real operação é considerada inidônea, conduzindo-se a conclusão de que a operação se realizou sem o devido acobertamento fiscal.

Buscando aferir os valores das operações anteriores e o imposto então recolhido, a Assessoria do CC/MG determinou a realização da diligência de fls. 1.289/1.290, que resultou na juntada dos documentos de fls. 1.298 e seguintes.

Em atendimento à diligência da Assessoria do CC/MG, o Fisco elaborou as planilhas de fls. 1.337/1.340, contendo os valores das mercadorias remetidas pela Recorrida/Autuada para as respectivas distribuidoras.

De acordo com o raciocínio anterior e que conduziu a própria desconsideração do negócio jurídico, ou seja, considerando a existência de uma única operação, realizada entre a Recorrida/Autuada e o cliente final, deve ser feita a dedução das parcelas relativas aos valores do ICMS da operação própria e ICMS/ST.

Por outro lado, para o cálculo do ICMS por dentro, em primeiro lugar, deve ser excluído do montante mensal relativo às remessas efetuadas para cada distribuidora, voltando a agregá-lo após o cálculo do imposto por dentro.

Esta medida se justifica, uma vez que sobre o valor constante das notas fiscais emitidas pela Recorrida/Autuada e endereçadas às distribuidoras, milita a presunção de que a inclusão do imposto por dentro fora realizada, ou seja, sobre o valor de cada nota fiscal o ICMS já se encontra embutido no preço da mercadoria.

Por outro lado, ao calcular a Multa de Revalidação, o Fisco adotou o percentual em dobro, tanto para a parcela de operação própria quanto para a outra relativa à substituição tributária.

Certo é que a pretensão do Fisco no presente lançamento é apurar o valor de partida para cálculo da substituição tributária, valor esse que a Recorrida/Autuada reduziu ao emitir notas fiscais direcionando as mercadorias para os distribuidores na operação triangular.

Neste caso, o montante apurado a título de imposto por operação própria faz parte daquela parcela devida pelo envasador. Assim, sobre este valor, a Multa de Revalidação a ser exigida deve ser aquela prevista exclusivamente no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, cabendo a multa em dobro apenas para a parcela devida por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao se manifestar sobre o assunto, afirmou o Fisco que a Multa de Revalidação deve incidir sobre o total do ICMS apurado, em face do disposto no inciso III do § 2º do art. 56 da Lei n.º 6.763/75, que não faz qualquer distinção entre o imposto devido pela operação própria ou por substituição tributária.

O dispositivo em questão assim dispõe:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I, ocorrendo o pagamento espontâneo apenas do tributo, a multa será exigida em dobro, quando houver ação fiscal.

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

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

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida no inciso II do caput do art. 55, em se tratando de mercadoria sujeita a substituição tributária.

Por outro lado, o Fisco reitera sua afirmativa de que não há prova efetiva da circulação das mercadorias e o que se tem é uma simulação de operações.

O art. 39, § 4º, inciso II da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 149, inciso I da Parte Geral do RICMS/02, (vigente a época), assim dispõe:

Lei n.º 6.763/75

Art. 39. Os livros e documentos fiscais relativos ao imposto serão definidos em regulamento, que também disporá sobre todas as exigências formais e operacionais a eles relacionadas.

(...)

§ 4º Na forma que dispuser o regulamento, para efeito da legislação tributária, fazendo prova somente a favor do Fisco, considera-se:

Efeitos de 07/08/2003 a 29/12/2005 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, ambos da Lei 14.699/2003:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - inidôneo o documento fiscal:

a) não enquadrado nas hipóteses do inciso anterior e com informações que não correspondam à real operação ou prestação;"

b) extraviado, adulterado ou inutilizado.

RICMS/02

Art. 149. Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

Efeitos de 15/12/2002 a 15/03/2006 - Redação original:

I - com documento fiscal falso ou inidôneo;

(...)

Parte da conclusão do Fisco parece ser equivocada, pois é exatamente a confirmação de que a operação de saída ocorreu diretamente da Recorrida/Autuada que autoriza a desconconsideração do negócio jurídico.

Neste caso, pode-se afirmar que a mercadoria saiu do estabelecimento da Recorrida/Autuada com destino ao seu cliente, sendo emitidas duas notas fiscais. A primeira delas em nome da distribuidora, com imposto retido por substituição tributária e a segunda, emitida pela distribuidora, em nome do destinatário final, consignando que o imposto fora pago por substituição tributária.

Assim, pode-se dizer que, o caso ora em análise, não se refere à inidoneidade prevista no inciso III do art. 39 da Lei n.º 6.763/75.

Contudo, é importante verificar que o caso dos autos se refere a uma desconconsideração do negócio jurídico, o que impõe dizer que o negócio jurídico ocorreu, mas foi desconsiderado pelo Fisco porque, em verdade, visava reduzir o tributo devido.

Crucial destacar que o Fisco pode, nos termos da lei, desconsiderar negócio jurídico que considerar simulado ou formulado com a finalidade de reduzir ou eliminar tributo. Contudo, a desconsideração do negócio jurídico tem a finalidade precípua de buscar o tributo que deixou de ser pago aos cofres públicos. A desconsideração do negócio jurídico não equivale a declarar aquele negócio realizado inválido do ponto de vista prático, ou seja, a desconsideração não tem o condão de retroagir no tempo e invalidar o negócio realizado no passado.

A importância desta conclusão tem sentido até mesmo em se considerando as demais pessoas que possam estar envolvidas de boa-fé, tais como consumidores finais e clientes.

Assim, a desconsideração do negócio jurídico não invalida o negócio jurídico, mas apenas o considera ineficaz para buscar o tipo que está por trás dele e achar o real tributo devido.

Da Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75

A 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, decidiu pela exclusão da Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

II - por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal, salvo na hipótese do art. 40 desta Lei - 40% (quarenta por cento) do valor da operação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) nos seguintes casos:

A decisão da 2ª Câmara assim embasou a exclusão dessa penalidade:

Assim, a desconsideração do negócio jurídico não invalida o negócio jurídico, mas apenas o considera ineficaz para buscar o tipo que por trás dele e achar o real tributo devido.

Desta forma, não há razão para justificar a exigência da penalidade isolada prevista no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75, pois não é possível exigir que à época da ocorrência das operações a Impugnante/Autuada tivesse emitido uma nota na forma como o Fisco agora considera que ocorreu a operação.

Ora, com a devida *venia*, a multa isolada aplicada pela saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal é uma decorrência lógica da desconsideração do negócio jurídico efetuada pelo Fisco, e referendada por decisão unânime desta Câmara, diante do farto conjunto probatório acostado aos autos.

O Fisco comprovou, de forma incontestada, que a emissão de documentos fiscais retratando operações de saída de mercadoria para estabelecimentos comprovadamente interligados à Recorrida/Autuada tinha por objetivo fraudar o erário por meio da consignação de preço de partida, para cálculo do ICMS/ST, bem menor do que aquele efetivamente praticado na venda para terceiros.

Assim, ficou irrefutavelmente demonstrado que as reais operações foram entre a Recorrida/Autuada e seus efetivos clientes, aqueles consignados nas notas fiscais emitidas pelos supostos distribuidores.

Portanto, tendo em vista que a Recorrida/Autuada não emitiu qualquer documento fiscal tendente a acobertar as reais operações apontadas pelo Fisco, e referendadas pela própria Câmara, ao acatar a desconsideração do negócio jurídico, outra conclusão não há senão aquela que constata a saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal do estabelecimento autuado.

Portanto, deve-se reformar a decisão recorrida para restabelecer as exigências relativas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), no período de janeiro a maio de 2005, em 50% (cinquenta por cento) no período de junho a agosto de 2005 e sem qualquer majoração a partir de setembro de 2005.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso Nº 40.060131997-51 - Águas Minerais Igarapé Ltda, à unanimidade, em negar-lhe

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

provimento. Quanto ao Recurso Nº 40.060132236-79 - 2ª Câmara de Julgamento, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer as exigências relativas a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), no período de janeiro a maio de 2005, em 50% (cinquenta por cento) no período de junho a agosto de 2005 e sem qualquer majoração a partir de setembro de 2005. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido e os Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e René de Oliveira e Sousa Júnior, que restabeleciam as exigências da multa de revalidação de 100% (cem por cento) para o ICMS, nos termos do voto vencido de fls. 1428 a 1431. Designado relator o Conselheiro André Barros de Moura. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2012.

André Barros de Moura
Presidente/Relator/Designado

EJ/T