

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

Acórdão: 18.502/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158335-91  
Impugnação: 40.010123256-19  
Impugnante: Tripan Ltda  
IE: 035398568.00-56  
Proc. S. Passivo: José Roberto de Vasconcelos/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO. Não acatada a desconsideração de negócio jurídico levada a efeito pelo Fisco por falta de pressupostos para tal procedimento. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

O lançamento cuida de estorno de crédito de ICMS efetuado pelo Fisco em notas fiscais recebidas de contribuinte estabelecido em Tatuí, no Estado de São Paulo – Indústria de Subprodutos de Origem Animal Lopesco Ltda (Lopesco) – sócia majoritária da Autuada, sem aposição de carimbo de Posto de Fiscalização no itinerário.

A ausência dos carimbos revelou-se, para o Fisco, como indício suficiente para desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados pelo remetente, nos termos do previsto no art. 83 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008.

Alega o Fisco que o não atendimento satisfatório das intimações efetuadas, nºs 34, 36, 37 e 38, todas de 2008, seria motivo para desconsiderar todos os créditos dos documentos fiscais que se encontravam em situações semelhantes.

Tendo em vista que o contribuinte “Lopesco”, situado no Estado de São Paulo, industrializa subprodutos de origem animal por intermédio de terceiros (indústrias mineiras) - industrialização por encomenda -, situadas especialmente na região do triângulo mineiro, o Fisco solicitou à Autuada informações acerca das operações de aquisições dos produtos da sócia Lopesco.

Dessa forma, conforme consta dos autos (fls. 10, 14, 18 e 21), as intimações se destinaram a municiar o Fisco de informações quanto ao serviço de transporte realizado na operação de remessa das mercadorias para a Autuada, identificando dados sobre: a) tipo do transporte utilizado e se foi realizado por terceiro; b) trajeto utilizado; c) documentos que comprovam o abastecimento; d) motivo de ausência de carimbos de Posto Fiscal.

Informa o Fisco que o não cumprimento das intimações implicaria na desconsideração destas operações, nos termos do art. 116, parágrafo único do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 719/743, contestando a preliminar de desconsideração do ato ou negócio jurídico das operações promovidas pelo contribuinte **Lopesco** e protestando contra as exigências fiscais.

O Fisco, em Manifestação Fiscal de fls. 3.062/3.076, refuta as alegações da defesa, pedindo pelo deferimento da desconsideração do ato ou negócio jurídico efetivado e pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 3.082/3.091, opina, em preliminar, pelo não acatamento da desconsideração do ato/negócio jurídico e, no mérito, pela improcedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações.

### **DA PRELIMINAR**

Como matéria preliminar, o Fisco desconsidera os atos/negócios jurídicos da Autuada Tripan acobertados pelas notas fiscais recebidas da Indústria Lopesco, ao argumento de que essas operações não existiram, em face do indício de ausência de carimbos fiscais de Postos de Fiscalização no suposto trajeto entre a Indústria Lopesco, situada em Tatuí –SP – e a Tripan, estabelecida em Araguari –MG.

Concomitante ao indício de ausência de carimbo, o Fisco também levou em consideração o não atendimento satisfatório das indagações constantes das intimações feitas à Autuada.

Em função das respostas apresentadas, conforme se descreve nas Notas Explicativas ao Auto de Infração (fls. 10 e seguintes), o Fisco conclui que todas as notas fiscais emitidas pela Lopesco e listadas nas intimações, cujo destinatário é a Autuada Tripan, não correspondem a operações lícitas.

Relativamente às operações de que trata a intimação 34/08, entende o Fisco (fls. 12), como “resultado obtido”, que é clara a dissimulação por parte das coligadas Lopesco e Tripan, ao entendimento que o “normal” seria a Tripan adquirir a matéria-prima, industrializá-la em Minas e comercializar o produto industrializado.

Conclui que estaria havendo subterfúgios, com aparência de aquisição de produto industrializado, ensejando apropriação indevida de créditos de ICMS e redução dos débitos pela saída.

Porém, entende-se que a simples “aparência” de ilicitude não pode ser o bastante para desconsiderar o ato/negócio de jurídico de transferência de propriedade (ou posse) de mercadoria entre estabelecimentos, bem como para considerar não efetivado a atividade de industrialização e posterior remessa feita à Autuada.

Bem de ver que, segundo dispõe o Código Civil, a transferência de propriedade de bens móveis ocorre pela simples tradição. A nota fiscal de venda é

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instrumento para simples controle tributário, ainda que possa ser utilizada subsidiariamente como prova do negócio jurídico.

Nos autos inexistente prova de que os produtos não correspondem às notas fiscais questionadas ou que não tenha havido a entrada das mercadorias no estabelecimento mineiro da Tripan, enviadas pelas empresas industrializadoras situadas neste Estado.

A ausência de carimbos de Postos de Fiscalização existentes no itinerário, por si só, não impede a apropriação do valor do crédito do ICMS destacado no documento fiscal relativo à entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte mineiro e menos razão haveria para desconsiderar o ato ou negócio jurídico.

O fato de inexistir carimbo nas notas fiscais deve ser considerado somente como mero indicativo de possível irregularidade ocorrida na circulação de mercadorias, que não dispensa a efetiva comprovação por parte do Fisco para fins de efetivação da desconsideração da operação realizada entre os contribuintes.

É certo que a norma antielisiva introduzida no ordenamento jurídico brasileiro por força da Lei Complementar nº 104, de 2001, é instrumento destinado a fortalecer o Fisco, ao autorizar a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Porém, a leitura do parágrafo único do art. 116 do CTN não autoriza, também, uma interpretação simplesmente literal do texto normativo nem pode desvinculá-lo de outros dispositivos legais igualmente importantes.

É que a lei complementar, ao dizer que o Fisco poderá desconsiderar os atos dissimulados, não implica dizer que ao agente fiscal bastará a simples afirmativa com base em indícios.

Na verdade, nunca se dispensou a necessidade de o agente fiscal demonstrar, mediante elementos de provas cabais, a inexistência de um ato ou negócio jurídico realizado entre as partes intervenientes.

O agente fiscal, como agente público, não se encontra livre de provar a ilicitude dos atos que se pretende desconstituir. Distante se encontra o entendimento de que o atributo de presunção de veracidade dos atos administrativos desobriga o agente público de provar a acusação, sempre que esta se destinar a impor obrigações ou sanção ao administrado.

Em sede de direito processual, da mesma forma que não se admite negativa geral, também não se admite acusação sem provas. E o ônus de provar incumbe a quem acusa.

Mas todas as vezes que os fatos afirmados implicarem em impor obrigação ou pena ao administrado a demonstração dessa veracidade não prescinde da prova das alegações.

Inexiste no direito administrativo ou no processo administrativo tributário, em regra, a possibilidade de inversão do ônus da prova, ressalvadas as presunções legais, *iuris tantum e iuris et de iure*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso concreto, caberia ao Fisco demonstrar, de forma contundente, que as mercadorias realmente não adentraram no estabelecimento da Autuada Tripan ou que não teria havido a industrialização nas indústrias mineiras, tratando-se apenas de operações fictícias.

Caso a mercadoria recebida pela Tripan tenha sido industrializada pela Lopesco apenas simbolicamente, conforme se demonstra nas informações prestadas pela Autuada, tanto na resposta à intimação, quanto na impugnação apresentada, é certo que não haverá a circulação física da mercadoria entre a Lopesco de Tatuí e a Tripan de Araguari.

E não havendo circulação física certamente não haverá carimbos a serem apostos nos documentos fiscais recebidos pela Autuada Tripan Ltda, como tampouco haverá “transporte” a ser realizado entre os estabelecimentos das coligadas.

Com efeito, analisa-se o lançamento conforme as intimações realizadas pelo Fisco.

### Intimação 34/2008:

Tome-se, como exemplo, a Nota Fiscal nº 33.863 (fls. 250) utilizada pelo Fisco como demonstrativo do procedimento industrial irregular adotado pela Autuada e pela coligada Lopesco, citado na Intimação nº 34/08 (fls. 237/239), conforme Nota Explicativa ao Auto de Infração (fls. 10), confirmado pela Autuada na Impugnação (fls. 727/728).

A operação supostamente acobertada pela NF nº 33.863 (ainda que simbólica) seria o resultado da industrialização por encomenda realizada por Marco Antônio Mikelatis, com fornecimento de matéria-prima adquirida da Friboi, pela NF nº 44.407, valor R\$ 68.048,50 (fls. 785) e da Frigo Alfa, pela NF nº 9.020, valor R\$ 42.220,80 (fls. 786) pela Lopesco e remetidos por estas ao industrializador Marco Antonio Mikelatis sem passar pelo encomendante.

A operação de remessa para industrialização, também simbólica, encontra-se configurada na Nota Fiscal nº 31.648, valor R\$ 110.269,50 (exatamente a soma das aquisições), emitida pela Lopesco tendo como destinatário Marco Antônio Mikelatis, na qual se faz menção às NFs nº 44.407 e nº 9.020 (fls. 789).

A indústria Lopesco emite, ainda, as NFs nº 31.774 e nº 32.083 (fls. 794 e 795) em nome da empresa industrializadora Marco Antônio Mikelatis, no valor de R\$ 3.741,76 e R\$ 2.761,00, respectivamente, para acobertar a remessa de insumos e embalagens.

Atente-se que até este ponto não se constata qualquer procedimento que se possa ter como irregular. As únicas operações onde teria ocorrido circulação física dos produtos seriam nas remessas da Friboi e da Frigo Alfa para Marco Antônio Mikelatis, em nome da Lopesco.

Após a industrialização realizada, a empresa Marco A. Mikelatis devolve os insumos industrializadas (simbolicamente) à Lopesco, mediante emissão da NF nº 2.079, valor R\$ 11.029,30 (fls. 796), para fins de cobrança do serviço (mão de obra) realizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E aqui ocorreria o descumprimento da obrigação acessória de emissão de nota fiscal de simples remessa de envio das mercadorias industrializadas para a Autuada Tripan, sem que esse erro seja motivo para desconsiderar qualquer operação ou o crédito, já que o crédito seria apropriado nas notas fiscais emitidas pela Lopesco, como de fato aconteceu (NF nº 33.863).

Sem que haja registro do retorno à Lopesco (ainda que remessa simbólica), esta indústria emite a NF nº 33.863 (fls. 797), no valor de R\$ 167.092,00 consignando operação de venda para a coligada Tripan - operação simbólica - já que a mercadoria acabada teria saído da Mikelatis para a Tripan, fechando a operação.

Observe-se que o valor da NF nº 33.863 condiz com eventual operação normal com margem de lucro, ainda que se pense que se trata de operação entre empresas do mesmo grupo, com efeito: matérias primas - R\$ 110.269,50; insumos e embalagens - R\$ 6.502,76; mão-de-obra cobrada - R\$ 11.029,30, totalizando um **custo** de R\$ 127.801,56.

E se a suposta venda ocorreu por R\$ 167.092,00, há uma margem bruta de 30% (trinta por cento) ( $167.092,00/127.801,56$ ), bem razoável para uma operação de venda industrial.

Cumpram-se ressaltar que no período de 2001 a 2004 as instalações da TRIPAN foram cedidas à empresa MIKELAITIS, mantendo aquela apenas escritório financeiro-contábil.

Nesse sentido, entende-se porque não ocorria circulação física das mercadorias.

Neste ponto, com a ressalva da inexistência da emissão de nota fiscal de simples remessa das empresas industrializadoras, conforme apontado, passa-se a comentar as “observações” feitas pelo Fisco na Nota Explicativa ao Auto de Infração (fls. 11).

O Fisco argui ausência da nota fiscal de compra da matéria prima por parte da Lopesco, o que não condiz com os fatos, como aponta a Impugnante, já que as Notas Fiscais nº 44.407 e nº 9.020 comprovam essa aquisição.

Também não se vislumbra ilicitude quando o Fisco aponta irregularidade na emissão da NF nº 2.079, que cita a NF nº 31.648. Isto porque a “mão de obra” cobrada diz respeito à matéria prima e insumos/embalagens recebidos para industrialização, acobertados pela NF nº 31.648 (simbólica) e NFs de nº 31.774 e nº 32.083.

Logo, percebe-se inexistir o erro na emissão da NF nº 2.079.

Assim, na esteira desse entendimento considera-se correto o destaque da alíquota de 12% (doze por cento) na NF nº 2.079 relativa à operação de saída dos produtos industrializados da empresa Mikelatis para a Lopesco (simbólica), tendo como base de cálculo o valor cobrado do encomendante, tudo conforme dispõe o inciso XIV, art. 43 do RICMS de 2002.

Entende-se correto, também, o creditamento efetivado pela Tripan, já que se trata de mercadoria recebida para comercialização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se que a alegação do Fisco de que o “normal” seria que a Tripan fosse a adquirente e industrializadora não encontra respaldo jurídico suficientemente consistente.

Semelhante entendimento implicaria em intromissão indevida do Estado na atividade privada do cidadão/empresário, que faz sua logística conforme as necessidades operacionais de sua atividade mercantil.

Importante ressaltar que ainda que as operações tenham ocorrido na forma questionada, ainda houve imposto a ser recolhido para este Estado, decorrente da compensação entre o débito e crédito das operações da Tripan, no valor de R\$ 14.481,47, conforme apontado pelo Fisco no item 1.4.1 da Nota Explicativa (fls. 12).

No entanto, segundo o Fisco, com a desconsideração pretendida, obter-se-ia um saldo devedor maior para o Estado de Minas, no valor de R\$ 20.557,31, conforme demonstrado pelo Fisco no item 1.4.2 das Notas Explicativas ao Auto de Infração (fls. 13).

Portanto, conclui-se que a questão posta ao Fisco seria demonstrar que não houve a industrialização na empresa Mikelatis ou que a operação de industrialização deveria ser feita pela Tripan, intento para o qual o Fisco não logrou êxito na demonstração dos atos/negócios jurídicos praticados na operação de triangulação da industrialização.

Porém, a simples afirmativa e o desejo de que a industrialização fosse feita neste Estado pela autuada TRIPAN, por si só, não autoriza desconsiderar a operação de industrialização feita.

Dessa forma, não há como desconsiderar um ato destinado a dissimular o fato gerador do ICMS sem a demonstração inequívoca da ilicitude do ato praticado. É que qualquer ato nulo não prescinde da demonstração (prova) de sua ilicitude, não sendo suficiente a simples afirmativa do acusador.

Relativamente às demais operações de que tratam as Intimações n<sup>os</sup> 36, 37 e 38, o Fisco adotou o mesmo procedimento para fins da “Desconsideração”, utilizando apenas a movimentação de documentos e suposição de que a forma mais razoável ou lógica seria a Autuada proceder em seus negócios de outra maneira, sem, no entanto, apresentar documentos ou apontar provas concretas.

Portanto, de todo o acima exposto, não se vislumbra legitimidade para desconsideração dos negócios jurídicos realizados pela Autuada.

Diante do exposto, ACORDA a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em não acatar a desconsideração do negócio jurídico. Vencido o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que a acatava. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Roberto de Vasconcelos e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento,

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

além dos signatários e do vencido, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 20 de outubro de 2009.**

**André Barros de Moura  
Presidente / Revisor**

**Edwaldo Pereira de Salles  
Relator**

CC/MIG

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

Acórdão: 18.502/09/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158335-91  
Impugnação: 40.010123256-19  
Impugnante: Tripan Ltda  
IE: 035398568.00-56  
Proc. S. Passivo: José Roberto de Vasconcelos/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

---

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A discordância se refere ao acatamento da desconsideração do negócio jurídico empreendida pelo Fisco. A 2ª Câmara deste egrégio Conselho de Contribuintes entendeu, ficando vencido este Conselheiro, que o Fisco não trouxe aos autos elementos suficientes que corroborassem a desconsideração.

Inicialmente, ressalte-se que não se trata de negar o livre exercício da atividade econômica e o planejamento tributário por parte do contribuinte. No caso dos autos, deve-se atentar para a figura do abuso de direito, retratada no ordenamento jurídico pátrio no art. 187 do Código Civil/02, nos seguintes termos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ricardo Lobo Torres traz para o ramo tributário a aplicação do abuso de direito:

“A elisão abusiva se inicia com a manipulação de formas lícitas e de conceitos do direito privado para se tornar prática ilícita pelo abuso de direito, na forma prevista no art. 187 do Código Civil de 2002” In: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Renovar, 2005, p.163.

Ao examinar a mudança operada pelo Código Civil/02, Isabela Alves, em artigo, arremata:

Em conclusão, verifica-se a opção do legislador, fundado na diretriz ética que permeia todo o Código, em negar tutela a ação do indivíduo que, embora



inicialmente subsumida à lei formal, por não cumprir o fim para qual o Direito a concebeu, transborda a irrelevância do permitido, para receber o carimbo do ilícito. **Operou-se uma nítida mudança na purista postura de considerar lícito tudo aquilo que não contrário à lei, para agregar, como elemento da licitude da conduta humana, sua adequação aos fins sociais, à boa-fé e aos bons costumes.**

In: ALVES, Isabela Sampaio. Regime Jurídico do Abuso de Direito à Luz do Novo Código Civil. Artigo publicado em:[http://www.advogado.adv.br/artigos/2003/isabela\\_sampaioalves/regimejuridico.htm](http://www.advogado.adv.br/artigos/2003/isabela_sampaioalves/regimejuridico.htm)

O cerne da questão se refere à consideração de que as operações realizadas pelas empresas Lopesco e Tripan, interdependentes, nos termos da alínea “a”, inciso IX, art. 222 do RICMS/02, tratavam-se ou não de um lícito planejamento tributário.

Este Conselheiro se pronunciou no sentido de que se os estabelecimentos mineiros promovessem industrialização exclusivamente para a Lopesco, estaria caracterizado o abuso de direito, pela demonstração de que a única finalidade para as suas constituições como contribuintes do imposto era a de possibilitar a triangulação de documentos fiscais, a qual gerava o recolhimento de um *quantum* menor de ICMS ao Estado de Minas Gerais, por conta do volume de crédito consignado em notas fiscais simbólicas de aquisição emitidas pelo estabelecimento exportador da Lopesco, em São Paulo, para a Autuada.

Em função de essa informação não estar presente nos autos, foi questionado ao procurador da Autuada, presente na sessão de julgamento, a respeito dessa questão, e este confirmou que os estabelecimentos mineiros industrializavam exclusivamente para a Lopesco. Foi sugerida uma medida de diligência para que o Fisco juntasse ao processo a demonstração desse fato. Entretanto, como os demais membros da 2ª Câmara não concordaram com a consideração do abuso de direito, mesmo confirmada a utilização dos estabelecimentos mineiros unicamente para possibilitar a industrialização sob encomenda em nome da Lopesco, tornou-se inócua uma possível diligência.

Ora, não se pode admitir, em vista do art. 187 acima transcrito, que a constituição de uma sociedade empresária tenha como fim econômico ou social a lesão ao Fisco, por meio de práticas que diminuem o *quantum* a ser recolhido a título de imposto. No caso dos autos, isso se caracteriza exatamente pela constatação de que os estabelecimentos mineiros exerciam atividades de industrialização exclusivamente para o contribuinte paulista, controlador da Autuada.

Em outras palavras, o não acatamento da desconsideração do negócio jurídico implica em admitir a possibilidade de constituição de uma sociedade empresária com o único intuito de possibilitar operações que, embora formalmente previstas na legislação, buscam deliberadamente o recolhimento a menor a título de ICMS, o que, com a devida vênia, trata-se de uma verdadeira afronta à consideração dos fins econômicos ou sociais, bem como da boa fé positivados no art. 187 do Código Civil/02.

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

Nesses termos, entendo caracterizado o abuso de direito na conduta da Autuada, o que legitima a desconsideração do negócio jurídico empreendida pelo Fisco, que acato, nos termos do parágrafo único, art. 116 do Código Tributário Nacional c/c art. 205 da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 20 de outubro de 2009.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso  
Conselheiro**

CC/MIG