

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.357/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173832-67
Impugnação: 40.010132266-90, 40.010132646-21 (Coob.), 40.010132647-02 (Coob.), 40.010132645-41 (Coob.)
Impugnante: Pimex Açúcar e Álcool Ltda
IE: 515993793.00-78
Fábio Soares Souza (Coob.)
CPF: 510.707.316-68
Heraldo Rezende Pacheco (Coob.)
CPF: 396.106.246-34
Tânia Maria Soares (Coob.)
CPF: 386.636.006-15
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - VALOR INFERIOR AO VALOR EFETIVO - ARBITRAMENTO. Constatada a venda de mercadorias acobertadas por notas fiscais consignando base de cálculo diversa da legalmente exigida, uma vez que não correspondente ao real valor da operação já que inferior ao custo de aquisição da mercadoria e, por consequência, notoriamente inferior ao preço de mercado do produto. Para fins de arbitramento da base de cálculo relativa às operações subfaturadas, foi utilizado o valor previsto no art. 43, inciso IV, alínea “a.3.2.1” do RICMS/02 - preço unitário de venda (FOB) na operação mais recente para contribuinte mineiro, em consonância com o parâmetro de arbitramento previsto no art. 54, inciso III do mesmo diploma legal. Exige-se ICMS, multa de revalidação e a multa isolada exigida do art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Entretanto deve ser excluída a multa isolada em razão de ter sua vigência legal posterior aos fatos geradores objeto da autuação. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/11, em função de a empresa autuada (Pimex Açúcar e Álcool Ltda) ter promovido saídas de açúcar com destino a empresas interdependentes (Extraçúcar Comércio e Transporte Ltda e DAAL Distribuidora de Açúcar e Álcool Ltda) consignando nas respectivas notas fiscais importância diversa do efetivo valor das operações (subfaturamento), uma vez que inferior ao custo de aquisição da mercadoria e, por consequência, notoriamente inferior ao preço de mercado do produto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para fins de arbitramento da base de cálculo relativa às operações subfaturadas (base de cálculo desconsiderada pelo Fisco, em função de preço simulado), foi utilizado o valor previsto no art. 43, inciso IV, “a.3.2.1” do RICMS/02 - preço unitário de venda (FOB) na operação mais recente para contribuinte mineiro, em consonância com o parâmetro de arbitramento previsto no art. 54, inciso III do mesmo regulamento.

De acordo com a informação contida no relatório do Auto de Infração, não foi efetuada a recomposição da conta gráfica do ICMS, em razão do disposto no inciso II do art. 89 do RICMS/MG.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 183/215, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 406/429.

A Assessoria do CC/MG solicita diligência às fls. 434/435, que resulta na manifestação de fls. 437/440.

Às fls. 442, a Assessoria concede vista dos autos à Impugnante, para ciência da diligência e da manifestação fiscal, de fls. 406/429, a ela inerente.

Regularmente cientificada, a Autuada adita a sua impugnação às fls. 451/453, contra a qual o Fisco replica às fls. 457/460.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 461/484, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 05/09/13, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 17/09/13.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Relatora) que julgou procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, Antônio César Ribeiro, que o julgava improcedente e o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor) que julgava parcialmente procedente o lançamento para cancelar a exigência da multa isolada. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão passam a compor o presente Acórdão, salvo em relação aos fundamentos da exclusão da multa isolada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da Preliminar

A Impugnante argui a impossibilidade de desconsideração dos negócios realizados com suas empresas interdependentes, argumentando “*que não há abuso de forma ou de direito e não há prejuízo financeiro do Estado nas operações realizadas pela PIMEX e suas interdependentes, o que, inquestionavelmente, até mesmo pela finalidade das normas previstas no § único do Artigo 116 do CTN e artigo 205-A da Lei 6.763/75, carece completamente de propósito e fundamento jurídico a desconsideração de negócio jurídico levada a cabo no lançamento fiscal ora questionado, devendo, pois, ser julgado improcedente pois teve como base uma premissa falsa*”.

No entanto, da análise do Auto de Infração, do “Relatório Detalhado” a ele anexado, bem como das respostas do Fisco aos questionamentos contidos na diligência de fls. 434/435, verifica-se que o Fisco não desconsiderou os negócios jurídicos propriamente ditos praticados pela Impugnante com suas empresas interdependentes.

O que ocorreu foi a desclassificação, com utilização do procedimento especial da desconsideração, das bases de cálculo das operações, sendo essas arbitradas em sequência, uma vez que notoriamente subfaturadas, conforme a seguir demonstrado.

As operações analisadas no presente Auto de Infração foram realizadas entre as seguintes empresas:

- Pimex Açúcar e Álcool Ltda (Autuada – emitente das notas fiscais);
- Extraçúcar Comércio e Transporte Ltda (destinatária de parte das notas fiscais);
- DAAL Distribuidora de Açúcar e Álcool Ltda (destinatária da parte restante das notas fiscais).

Conforme demonstrado no quadro abaixo, de acordo com as fichas cadastrais da JUCEMG (fls. 103/109), essas empresas exercem a mesma atividade econômica; estão sediadas no mesmo endereço, com distinção apenas do número das salas que ocupam dentro do mesmo imóvel; possuem o mesmo quadro societário, composto por três sócios, sendo que dois deles são sócios administradores de todas elas:

| Empresa | Endereço | Sócios | Sócios Administradores | atividade | observação | Fl. Autos |
|--|---|--|--|--|--------------------------|-----------|
| PIMEX AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA | RUA CATURICO, 150 SALA 07 - PIUMHI (MG) | FÁBIO SOARES SOUZA TÂNIA MARIA SOARES PACHECO HERALDO REZENDE PACHECO | FÁBIO SOARES SOUZA TÂNIA MARIA SOARES PACHECO | COMÉRCIO ATACADISTA DE AÇÚCAR | VIDE CNAE-F 4637-1/02 | 107/108 |
| EXTRAÇÚCAR COMÉRCIO E TRANSPORTE LTDA | RUA CATURICO, 150 SALA 09 - PIUMHI (MG) | FÁBIO SOARES SOUZA TÂNIA MARIA SOARES PACHECO HERALDO REZENDE PACHECO | FÁBIO SOARES SOUZA TÂNIA MARIA SOARES PACHECO | COMÉRCIO ATACADISTA E EXPORTAÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL | vide Objeto Social | 105/106 |
| DAAL DISTRIBUIDORA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA | RUA CATURICO, 150 SALA 11 - PIUMHI (MG) | FÁBIO SOARES DE SOUZA TÂNIA MARIA SOARES PACHECO HERALDO REZENDE PACHECO | FÁBIO SOARES DE SOUZA TÂNIA MARIA SOARES PACHECO HERALDO REZENDE PACHECO | COMÉRCIO ATACADISTA DE AÇÚCAR | vide CNAE-F 4637-1/02 | 103/104 |

Tais fatos demonstram a interdependência existente entre as empresas supracitadas, nos termos da definição legal contida no art. 222, inciso IX do RICMS/02:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - consideram-se interdependentes duas empresas, quando:

a) uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, ou respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra, ou uma delas locar ou transferir a outra, a qualquer título, veículo destinado ao transporte de mercadorias."

b) uma mesma pessoa fizer parte de ambas na qualidade de diretor ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação.

Após analisar as operações de venda de açúcar realizadas pela Autuada (*Pimex Açúcar e Álcool Ltda.*) com suas empresas interdependentes ("EXTRAÇUCAR" e "DAAL"), o Fisco constatou que os preços do açúcar consignados nas respectivas notas fiscais estavam subfaturados, em função dos seguintes fatos:

→ os preços praticados pela "PIMEX" eram notoriamente inferiores ao custo de aquisição da mercadoria;

→ por consequência, os preços praticados eram também substancialmente inferiores ao valor de mercado e aos valores cobrados pela própria "PIMEX" em operações com outras empresas/terceiros.

Ressalte-se que os preços de mercado foram apurados pelo Fisco por meio de cotações da CEPEA/ESALQ/USP (Estado de São Paulo) e do *site* AGROLINK (Estado de Minas Gerais), nos períodos em que foram emitidas as notas fiscais da "PIMEX" para as empresa interdependentes.

A tabela abaixo traz alguns exemplos que permitem uma boa visualização das gritantes diferenças entre os preços praticados pela "PIMEX", com suas empresas interdependentes (PREÇOS ABAIXO DO CUSTO), e os valores de mercado, assim como em relação aos valores cobrados em operações com terceiros:

| FL AUTOS | NF Nº | DATA | DESTINATÁRIO | VALOR UNITÁRIO SAÍDA P/INTERDEPENDENTES | CUSTO UNITÁRIO AQUISIÇÃO | PREÇO VENDA MAIS RECENTE COM TERCEIROS | COTAÇÃO ESALQ (SP) | COTAÇÃO AGROINK (MG) |
|----------|-------|----------|--|---|--------------------------|--|--------------------|----------------------|
| 99 | 16 | 09/09/09 | DAAL DISTRIB. DE AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA. | 17,00 | 39,87 | 56,00 | 54,50 | 54,36 |
| 99 | 133 | 02/10/09 | DAAL DISTRIB. DE AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA. | 17,00 | 39,87 | 49,45 | 57,47 | 56,90 |
| 99 | 170 | 26/10/09 | DAAL DISTRIB. DE AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA. | 18,00 | 39,87 | 54,80 | 57,10 | 56,90 |
| 99 | 438 | 02/02/10 | EXTRAÇUCAR COM. E TRANSP. LTDA. | 41,60 | 51,40 | 79,50 | 72,45 | 72,12 |
| 99 | 450 | 05/02/10 | EXTRAÇUCAR COM. E TRANSP. LTDA. | 44,10 | 51,40 | 71,50 | 72,48 | 72,12 |
| 99 | 462 | 12/02/10 | EXTRAÇUCAR COM. E TRANSP. LTDA. | 32,77 | 42,50 | 73,00 | 72,52 | 72,12 |

VALOR UNITÁRIO - SACOS 50 KG.

Diante desses fatos e, com fulcro no art. 83, inciso I do RPTA, o Fisco intimou a Impugnante (fls. 111), concedendo-lhe prazo de 20 (vinte) dias, a apresentar os comprovantes de realização das operações em questão, "*juntamente com o esclarecimento das causas, motivos e circunstâncias que levaram à realização das vendas nos valores constantes nas respectivas notas fiscais*":

Art. 83. Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico o servidor, após o início da ação fiscal, deverá:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação.

A resposta da Impugnante relativa à intimação teve o seguinte teor (fl. 115):

“1 - As negociações realizadas através dos documentos anexos à intimação 674/2012 ocorreram com a finalidade do cumprimento de obrigações contratadas junto a terceiros, à preço de mercado da época levando em consideração o volume negociado, a qualidade do produto e a logística aplicada às operações.

2 - Esclarecemos ainda que todas as operações foram realizadas obedecendo a legislação vigente à época com o recolhimento de todos os impostos devidos seja na empresa vendedora ou compradora conforme pode ser verificado nos documentos de arrecadação em anexo.”

Esses esclarecimentos foram contraditados pelo Fisco nos seguintes termos:

“As operações realizadas ocorreram:

- com a finalidade de cumprimento de obrigações contratadas junto a terceiros”

Não foram apresentados esses contratos que, porventura, pudessem ter fixado os preços dos produtos.

Na verificação fiscal, constatou-se que as operações foram realizadas entre empresas interdependentes, que possuem o mesmo quadro societário e os mesmos administradores. Concluiu-se que não existem interesses de pessoas distintas nessas operações, ou seja, não há propósito comercial para realização das vendas nos preços praticados.

“- à preço de mercado da época”

Como pode ser verificado nas cotações de preços anexas ao presente auto de infração – Anexo 3, os preços das mercadorias, nas operações analisadas, estão muito abaixo do preço de mercado.

“- levando em consideração o volume negociado”

O volume negociado é igual ou menor que o volume adquirido das usinas e, ainda assim, o preço é bem inferior ao custo de aquisição, como pode ser verificado no Anexo 3.

Ressalte-se que, nas aquisições, o frete sempre ocorreu por conta do adquirente, ou seja, do contribuinte autuado, o que agregaria, ainda, o valor do frete ao valor de custo das mercadorias. Além disso, o IPI também seria acrescentado ao valor do custo das mercadorias.

Já nas saídas analisadas, não há movimentação das mercadorias, ou seja, não há frete e nenhum custo adicional para o adquirente.

“- levando em consideração a qualidade do produto”

A qualidade do produto pode ser verificada nas notas fiscais de aquisição que, conforme já apontado, discriminam mercadorias com valores bastante superiores aos valores das saídas.

“- levando em consideração a logística aplicada às operações”

As vendas foram realizadas sem movimentação física dos produtos (CFOP: 5.106 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar), não havendo despesas de logística. Tais despesas de logística, porventura ocorridas, não foram apontadas pelo contribuinte.

“Todas as operações foram realizadas obedecendo a legislação vigente à época, com o recolhimento de todos os impostos devidos, seja na empresa vendedora ou compradora.”

O recolhimento dos impostos é o cumprimento da obrigação tributária principal, que é dever do contribuinte, em nada afetando a análise e conclusão fiscal, uma vez que, como foi verificado, baseou-se em elemento constitutivo irreal: a base de cálculo do ICMS...”

Assim, os esclarecimentos prestados pela Impugnante não afastam a conclusão do subfaturamento das operações.

Nada impede que uma empresa, com ou sem relação de interdependência, revenda mercadorias a uma segunda, para que essa, em eventual inexistência de estoque (ou baixo estoque), possa cumprir as suas obrigações (vendas) já firmadas com terceiros.

Porém, a venda de mercadorias com preços substancialmente inferiores ao custo de aquisição, revelando prejuízo operacional para a vendedora, com transferência de todo o lucro para a compradora (“socorrida” pela “PIMEX” para cumprir com seus compromissos já firmados com terceiros) revela uma prática contrária a todos os princípios da atividade empresarial.

Em outras palavras, embora inexistia preço mínimo estipulado pela legislação do ICMS para essas operações, tal fato não dá razão à Autuada para que, nas operações com empresas interdependentes, pratique preços substancialmente abaixo do custo de aquisição.

Dessa forma, após analisar os esclarecimentos acima, juntamente com os outros indícios já levantados e expostos, e os documentos apresentados pelo Contribuinte, que se restringiram aos comprovantes de transferências de valores entre contas bancárias das empresas interdependentes (*ex. fls. 124, 126/127, 129/130, etc.*), o Fisco concluiu que inexistiam elementos que pudessem comprovar, ou mesmo justificar, o preço do açúcar (base de cálculo) utilizado em cada uma das operações.

Destaque-se que as transferências bancárias supracitadas não têm o condão de ilidir o feito fiscal, pois não justificam tamanha discrepância entre o custo do produto e o seu preço de venda para as empresas interdependentes. Além disto, considerando-se que as empresas envolvidas são geridas pelos mesmos sócios, essas

transferências seriam naturalmente feitas, com o objetivo de gerar a aparente legalidade dos negócios praticados.

Da mesma forma, a alegação de que não houve prejuízo aos cofres públicos, em função de que “*todas as vendas promovidas pelas interdependentes, seja pela DAAL DISTRIBUIDORA ou pela EXTRAÇUCAR, foram realizadas em valores correspondentes ao valor de mercado que ambas praticam, mais especificamente próximo ao valor do ‘Preço Médio de Venda FOB’ apresentado pelo próprio Auditor Fiscal*”, também não repercute sobre o feito fiscal, uma vez que se trata de empresas distintas, que respondem por fatos geradores também distintos.

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

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

[...]

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

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. (Grifou-se).

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

Tal conclusão pode ser verificada pela leitura do relatório do Auto de Infração bem como, das respostas do Fisco às questões nºs “1” e “1.1.” da diligência de fls. 434/435, *verbis*:

Relatório do Auto de Infração (fls. 03/05 – relatório similar às fls. 16/17)

“- Período Fiscalizado: 01/01/09 a 31/12/11

[...]

- Ocorrência Apurada: Subfaturamento – Base de Cálculo Inferior ao Efetivo Valor da Operação.

[...]

Efetuada a verificação fiscal analítica, foi identificada a simulação de operações de vendas para empresas interdependentes, com **subfaturamento dos valores das operações constantes nas notas fiscais de saídas...**

Para determinação da base de cálculo do ICMS, **uma vez constatado que o real valor das operações foi simulado**, foi utilizado o parâmetro previsto no inciso IV, alínea A, subalínea A.3.2.1 do artigo 43 do RICMS/MG: o preço unitário de venda (FOB) na operação mais recente para contribuinte mineiro, em consonância com o parâmetro de arbitramento do valor da operação que deve ser adotado pelo Fisco, previsto no inciso III do artigo 54 do mesmo regulamento.

[...]

Não foi efetua a recomposição da conta gráfica do ICMS, em razão do disposto no inciso II do art. 89 do RICMS/MG..." (Grifou-se)

Diligência – fl.s 434/435

Questão nº 1. “A afirmação da ocorrência de simulação nas operações de venda da ‘PIMEX’ para suas empresas interdependentes tem por objetivo concluir que houve venda direta da ‘PIMEX’ para terceiros, mediante utilização de notas fiscais de suas empresas interdependentes, ou de vendas da ‘PIMEX’ para terceiros, sem a emissão da documentação fiscal correspondente?”

Resposta do Fisco:

“Não se procurou concluir nenhuma das duas hipóteses citadas. Ou seja, **não procuramos demonstrar a venda direta da PIMEX para terceiros, nem a venda, efetuada pela PIMEX, sem documentação fiscal.** O que constatamos e procuramos demonstrar foi: a simulação de saídas de açúcar, da PIMEX para as empresas interdependentes, como se fossem ‘operações de compra e venda’, **com valores das operações subfaturados.**

Assim, a análise feita no presente auto de infração busca comprovar a existência de simulação nas operações de vendas efetuadas pela ‘PIMEX’ às empresas interdependentes, as quais visam reduzir o valor do ICMS devido, ocultando a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; no caso em análise, a base de cálculo do ICMS.

Ou seja, houve simulação com relação ao negócio jurídico declarado nos documentos fiscais como ‘venda’ e, especialmente, **com relação à base de cálculo do ICMS informada nestes documentos.**

Porém, verificou-se que houve, efetivamente, o fato gerador do ICMS. **O que restou dissimulado foi a natureza de um dos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, da base de cálculo do ICMS.**

Constatada a simulação, tem-se, como consequência, a desconsideração do negócio jurídico de compra e venda entre as empresas. Porém, houve a efetiva saída de mercadorias, ou melhor, houve a transmissão de propriedade das mercadorias depositadas em armazém-geral; fato que é considerado como saída das mercadorias do estabelecimento depositante, no caso, a PIMEX.

Sendo assim, ocorreu o fato gerador do ICMS, e cabe ao fisco determinar a base de cálculo sobre a qual irá incidir o imposto, uma vez constatado que o real valor da operação foi simulado. Na falta do valor da operação, o artigo 43 do RICMS/MG, prevê no seu inciso IV, alínea a, a forma de se determinar a base de cálculo, aplicando-se, no presente caso, a hipótese prevista na subalínea a.3.2.1.” (Grifou-se)

Questão nº 1.1. “Se as operações com as empresas interdependentes foram simuladas, dissimulando outras com terceiros, seria o caso de aplicação de Multa Isolada prevista no art. 55, VII, ‘a’ da Lei nº 6.763/75 (penalidade por subfaturamento) no tocante às ‘VENDAS DESCONSIDERADAS/SIMULADAS?’”

Resposta do Fisco:

“Como citado na resposta ao item anterior, a simulação ocorreu com relação a caracterização do negócio jurídico como ‘compra e venda’, bem como em relação ao preço praticado/base de cálculo do ICMS. Assim, entendemos ser correta a aplicação da multa isolada prevista no art. 55, inciso VII, ‘a’ da Lei 6763/75, pela constatação de que houve efetivamente o subfaturamento, como consequência da simulação de compra e venda entre as empresas interdependentes.” (Grifou-se).

Portanto, quando o Fisco faz menção a simulação de “*operações de compra e venda entre as empresas interdependentes*” quer dizer, na verdade, que os preços praticados são tão baixos que chegam a desnaturar a conceituação de compra e venda prevista no Direito Civil. Isto é o que se pode depreender do seguinte trecho do “Relatório Detalhado do Auto de Infração” (fls. 10):

“De fato, não há preço mínimo estipulado pela legislação do ICMS, mas, especialmente, por se tratar de operações com empresas interdependentes, a empresa PIMEX não poderia praticar preços completamente fora do mercado. Os preços praticados estão tão baixos que, muito além de não considerar uma margem de lucro normal no comércio e nem os custos operacionais a serem incorporados no preço final de venda, estão muito inferiores ao preço de custo de aquisição das mercadorias, desnaturando, inclusive, o que se poderia chamar de compra e venda. Constata-se, assim,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que as operações realizadas não se parecem com as típicas operações de venda do Direito Civil.” (Grifou-se)

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

Em resumo: o caso tratado nos autos se restringe a subfaturamento de operações, que não exige o procedimento especial da “desconsideração” para validação do arbitramento levado a efeito pelo Fisco, pois este arbitramento já estaria legalmente respaldado no art. 53, incisos II e VI do RICMS/02 e no art. 148 do CTN, sem exigência de adoção de qualquer procedimento especial, para que pudesse produzir os seus efeitos (do arbitramento):

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

[...]

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

[...]

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

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

Nessa premissa, não há que se falar em nulidade ou em improcedência do lançamento, pois a desconsideração, além de desnecessária, acabou por beneficiar a Impugnante, ao ampliar o seu direito de defesa.

Por todo o exposto, julga-se inaplicável ao caso dos autos a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

Do Mérito

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/11, em função de a empresa autuada (*Pimex Açúcar e Alcool Ltda.*) ter promovido saídas de açúcar com destino a empresas interdependentes (*Extraçúcar Comércio e Transporte Ltda. e DAAL Distribuidora de Açúcar e Alcool Ltda.*) consignando nas respectivas notas fiscais importância diversa do efetivo valor das operações (*subfaturamento*), uma vez que inferior ao custo de aquisição da mercadoria e, por consequência, notoriamente inferior ao preço de mercado do produto.

Para fins de arbitramento da base de cálculo relativa às operações subfaturadas (base de cálculo desclassificada pelo Fisco, em função de preço simulado), foi utilizado o valor previsto no art. 43, inciso IV, alínea “a.3.2.1” do RICMS/02 - preço unitário de venda (FOB) na operação mais recente para contribuinte mineiro, em consonância com o parâmetro de arbitramento previsto no art. 54, inciso III do mesmo regulamento:

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

[...]

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

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

[...]

a.3) caso o remetente seja comerciante:

a.3.1) na transferência de mercadoria, em operação interna, o valor de custo correspondente à entrada mais recente da mercadoria, acrescido do valor do serviço de transporte e dos tributos incidentes na operação;

a.3.2) nas demais hipóteses:

a.3.2.1) o preço FOB estabelecimento comercial à vista de venda a outros comerciantes e industriais, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente.

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

[...]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se à diferença de ICMS apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

O cálculo da diferença de ICMS exigida e das multas aplicadas está demonstrado no quadro acostado às fls. 99, sendo apurada na forma abaixo exemplificada:

| NF Nº | DATA | DESTINATÁRIO | QTD | VALOR | VALOR | CUSTO | PREÇO | VALOR SAÍDA | DIFERENÇA | ICMS | MULTA |
|-------|------------|--------------|--------------|------------|----------------|--------------------|-----------|--------------|--------------------|------------|-------------|
| | | | (Scs. 50 Kg) | TOTAL | UNITÁRIO SAÍDA | UNITÁRIO AQUISIÇÃO | ARBITRADO | ARBITRADO | DE BASE DE CÁLCULO | (7%) | ISOLADA |
| | | | (1) | (2) | (3)=(2)÷(1) | | (4) | (5)=(4)X(1) | (6)=(5)-(2) | (7)=(6)X7% | (8)=(6)X40% |
| 16 | 9/9/2009 | "DAAL" | 20.000 | 340.000,00 | 17,00 | 39,87 | 56,00 | 1.120.000,00 | 780.000,00 | 54.600,00 | 312.000,00 |
| 133 | 2/10/2009 | "DAAL" | 20.000 | 340.000,00 | 17,00 | 39,87 | 49,45 | 989.000,00 | 649.000,00 | 45.430,00 | 259.600,00 |
| 170 | 26/10/2009 | "DAAL" | 10.000 | 180.000,00 | 18,00 | 39,87 | 54,80 | 548.000,00 | 368.000,00 | 25.760,00 | 147.200,00 |
| 325 | 12/1/2010 | "EXTRAÇUCAR" | 6.000 | 256.508,77 | 42,75 | 51,40 | 73,00 | 438.000,00 | 181.491,23 | 12.704,39 | 72.596,49 |
| 326 | 12/1/2010 | "EXTRAÇUCAR" | 19.607 | 821.357,94 | 41,89 | 39,87 | 73,00 | 1.431.311,00 | 609.953,06 | 42.696,71 | 243.981,22 |
| 438 | 2/2/2010 | "EXTRAÇUCAR" | 9.990 | 415.584,00 | 41,60 | 51,40 | 79,50 | 794.205,00 | 378.621,00 | 26.503,47 | 151.448,40 |

A Impugnante afirma que *“não ficou, em nenhum momento, comprovado que o valor da operação de venda da PIMEX para suas interdependentes foi diferente do valor consignado nas Notas Fiscais”*.

Diante disso, entende que *“o fundamento adotado para realizar o arbitramento não existe e, por conseguinte, não ficou comprovado nos autos, acarretando em evidente irregularidade de procedimento adotado e invalidade do lançamento fiscal decorrente”*.

Ora, conforme salientado no tópico preliminar, os indícios de subfaturamento colhidos pelo Fisco eram gritantes, dentre os quais podem ser destacados os seguintes:

- Preços praticados substancialmente inferiores ao custo de aquisição da mercadoria;
- Por consequência, os preços praticados eram também notoriamente inferiores ao valor de mercado da mercadoria e aos valores cobrados pela própria “PIMEX” em operações com outras empresas/terceiros;
- Negócios realizados entre empresas interdependentes, com o mesmo quadro societário, sendo que dois deles são sócios administradores de todas as empresas;

Constatados os indícios, o Fisco arbitrou o valor das operações, nos termos previstos no art. 148 do CTN e instaurou o devido processo administrativo-fiscal, possibilitando à Impugnante o contraditório e a ampla defesa.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Porém, tanto na intimação que antecedeu o Auto de Infração, quanto na impugnação, a Autuada não trouxe aos autos qualquer prova que pudesse afastar a acusação de subfaturamento, devendo esse, pois, ser considerado como provado, ou seja, tendo ocorrido a inversão do ônus da prova, legalmente admitida, e não tendo sido apresentada prova em contrário, a acusação considera-se provada.

Há várias decisões judiciais que respaldam essa conclusão, veja-se:

TRF-3 - APELAÇÃO CÍVEL AC 18781 SP
2001.03.99.018781-2

Data de publicação: 22/10/2010

Ementa:

ADUANEIRO. PERDIMENTO DE BENS. SUBFATURAMENTO COMPROVADO. PENA CORRETAMENTE APLICADA. 1. Tendo o fisco constatado que o produto foi importado a um valor de menos de U\$ 7.000, quando, de acordo com a perícia, valeria U\$ 15.593,10 (fls. 185) valor, alias, aferido em feira de mecânica, na qual, como bem lançou a sentença, os preços costumam ser menores, pois em variação de preços o mesmo equipamento costuma atingir quase trinta mil dólares, preço próximo daquele encontrado pela aduana. 2. Apelação improvida.

Disponível em:

Data de publicação: 22/10/2010

Ementa:

ADUANEIRO. PERDIMENTO DE BENS. SUBFATURAMENTO COMPROVADO. PENA CORRETAMENTE APLICADA. 1. Tendo o fisco constatado que o produto foi importado a um valor de U\$ 401,00/tonelada, quando na verdade, o valor médio da tonelada do produto é de US\$ 889,92/tonelada (conforme pesquisa realizada no sistema integrado de Comercio Exterior) demonstra a autoridade fazendária quadro probatório hábil a fundamentar a imposição da reprimenda. Não se pode concluir, como quer a apelante, que a existência de falsidade que não seja material (mas ideológica) traga a possibilidade de brandura na punição, quando ambas, alias, são tipificadas como crimes no Código Penal. 2. Se há diferença de preço, não podemos concluir automaticamente que estamos de caso de (tão-somente) cobrança de imposto, já que a "diferença de preço" tem origem em artimanha da parte para pagar menos imposto. 3. Apelação improvida.

Disponível em:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

STJ - Agravo Regimental em Recurso Especial

Processo: AgRg no REsp 1363312 MT 2013/0002604-7

Relator(a): Ministro HUMBERTO MARTINS

Julgamento: 14/05/2013

Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA

Publicação: 24/05/2013

Ementa

TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAUTA FISCAL DE VALORES. ILEGALIDADE. ART. 113 DO CT. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE ANTERIOR E REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO.

1. Discute-se nos autos a legalidade da aplicação da pauta fiscal para a fixação da base de cálculo de ICMS sem necessidade de prévia instauração de procedimento administrativo.

2. O Tribunal de origem considerou que a constatação de flagrante discrepância entre o valor de mercado dos produtos transportados e aquele posto nas Notas Fiscais indica subfaturamento e traduz, em princípio, a prática da infração fiscal prevista na legislação de regência. Consignou, outrossim, a legalidade do arbitramento previsto no art. 113 do CT com posterior instauração, pela Fazenda Pública, do processo administrativo fiscal.

3. A jurisprudência desta Corte que entende pela ilegalidade do regime de pauta fiscal, haja vista que o arbitramento previsto no procedimento encartado no art. 113 do CT somente por se dar após a instauração de processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. Agravo regimental improvido.”

Observe-se que nas decisões do TRF o Fisco não teve que comprovar o valor real da operação, como está a exigir a Impugnante. Bastou a ele demonstrar, no âmbito do processo administrativo-fiscal, que o valor declarado das mercadorias importadas era totalmente destoante do preço de mercado, apurado mediante cotações/pesquisas/perícias (subfaturamento na importação).

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

Acórdão nº 18.555/08/3ª

“Cuida a presente autuação da constatação de que a Autuada consignou na Nota Fiscal nº 266231, emitida em 17/11/06, valor notoriamente inferior ao preço de venda da mercadoria ... informado pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, que publica os preços de venda de medicamentos praticados pelo fabricante, informados pelo mesmo. A unidade do medicamento estava destacada na nota fiscal a R\$ 0,40 (quarenta centavos de real) por unidade e o preço declarado pelo fabricante junto à ANVISA, quando de operação do mesmo para varejista em Estado que adota a alíquota de 18% (fl. 16) era de R\$14,29 (quatorze reais e vinte e nove centavos)...

Sendo assim, lavrou-se o presente Auto de Infração – AI para a cobrança de ICMS sobre a diferença entre o preço informado pela ANVISA e o consignado no documento fiscal, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75.

[...]

Às fls. 13/16 está a “Lista de Preços Fábrica e Máximos ao Consumidor”, publicada de acordo com a Resolução do Conselho de Ministros da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos nº 02, de 10/03/06, que disciplina a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos e define as margens de comercialização para esses produtos, onde consta o preço informado à ANVISA pela Autuada. **A Autuada nada trouxe aos autos que pudesse comprovar o valor real da operação. Assim, correta está a acusação fiscal de venda abaixo do valor real, caracterizando subfaturamento.** (Grifou-se)

O valor arbitrado pelo Fisco espelha a realidade, pois foi lançado com base em informações prestadas pela própria Autuada à ANVISA...

A Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, inc. VII, da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrita, foi aplicada em consonância com a irregularidade constatada pelo Fisco.”

Como visto acima, outro não é o entendimento do STJ, pois esse, apesar de rejeitar a chamada “pauta fiscal”, considera que a constatação de flagrante discrepância entre o valor de mercado da mercadoria e, aquele posto nas notas fiscais, indica subfaturamento e traduz, em princípio, a prática da infração fiscal prevista na legislação de regência, deixando consignada a legalidade do arbitramento previsto no art. 148 do CTN, com posterior instauração, pela Fazenda Pública, do processo administrativo fiscal, como ocorreu no caso dos autos.

Aliás, no caso dos autos, o subfaturamento é ainda mais claro, pois os preços praticados não são apenas inferiores aos de mercado, mas ao próprio custo de aquisição da mercadoria (caso similar aos julgados do TRF acima transcritos, apesar de envolverem operações de comércio exterior - importação).

A Impugnante afirma que, ainda que se admitisse a possibilidade do arbitramento, esse teria sido feito de forma irregular, uma vez que não teria obedecido a legislação tributária pertinente.

Nesse sentido, a Impugnante apresenta a seguinte argumentação:

“O Auditor Fiscal para efetuar o arbitramento da base de cálculo se valeu da seguinte fundamentação no Relatório Detalhado:

Sendo assim, ocorreu o fato gerador do ICMS, e cabe ao fisco determinar a base de cálculo sobre a qual irá incidir o imposto. uma vez constatado que o real valor da operação foi simulado. Na falta do valor da operação, o artigo 43 do RICMS/MG, prevê no seu inciso IV, alínea a, a forma de se determinar a base de cálculo, aplicando-se, no presente caso, a hipótese prevista na subalínea a.3.2.1:

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

(...)

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

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

(...)

a.3) caso o remetente seja comerciante:

(...)

a.3.2) nas demais hipóteses:

a.3.2.1) o preço FOB estabelecimento comercial à vista de venda a outros comerciantes e industriais, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

Com essa fundamentação, fica evidente que o Auditor Fiscal utilizou um fundamento equivocado para realizar o arbitramento, uma vez que os parâmetros para realizar o arbitramento estão previstos no Artigo 54 do RICMS/MG, cuja redação é a seguinte:

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

I - o valor de pauta;

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

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

IV - o preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da

operação ou prestação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada ou do serviço prestado;

(...)

A legislação tributária do Estado de Minas Gerais é taxativa, sem margem à discricionariedade, determina que, quando entender que for caso de arbitramento, os critérios de determinação da base de cálculo estão previstos no Artigo 54 do RICMS/MG.

Ademais, como no caso em apreço é "conhecida a quantidade de mercadoria transacionada", se entendido pelo arbitramento, obrigatoriamente o critério a ser adotado está previsto no Inciso IV, do Artigo 54, do RICMS/MG, sob pena de irregularidade e improcedência do lançamento.

É esse o entendimento do CCMG, que é exemplificado através do Acórdão nº 19.172/09/3ª:

A lei efetivamente autoriza o arbitramento, mas o condiciona a realização na forma que o regulamento estabelecer. O artigo 54, do RICMS/02, traz os parâmetros que devem ser utilizados pela Fiscalização, e, conforme o inciso IV, seria preço de custo da mercadoria acrescido das despesas: (Grifou-se)

Desta maneira, fica demonstrado o equívoco do Auditor Fiscal ao realizar o arbitramento no caso em apreço sem observar o disposto no Artigo 54, do RICMS/MG, que o vincula aos critérios/parâmetros previstos neste dispositivo. E mais, diante da subsunção da situação fática à previsão normativa, o Auditor Fiscal está vinculado/obrigado à aplicação do critério previsto no Inciso IV, do Artigo 54, do RICMS/MG (custo de aquisição), o que leva à improcedência do lançamento fiscal, posto que realizado à margem da determinação legal.

III.1 - ABUSO DE FORMA DE ARBITRAMENTO – VENDA PARA INTERDEPENDENTE ATACADISTA - PRINCIPIO DA RAZOABILIDADE

Apenas para enriquecer o debate e no caso de se considerar amparado legalmente o arbitramento realizado, não há como deixar de ressaltar a irregularidade nos parâmetros utilizados pelo Auditor.

O Auditor Fiscal utilizou como parâmetro para o arbitramento supostamente "o preço FOB estabelecimento comercial à vista de venda a outros comerciantes e industriais, cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente", porém, deixou de observar alguns requisitos exigidos pela legislação e outros exigidos pelo bom senso.

Inicialmente é latente que o Auditor Fiscal não tomou sequer a precaução de analisar se as Notas Fiscais de venda a terceiros correspondiam realmente ao preço à vista para os destinatários, o que não é, sequer, praxe no mercado atacadista.

Outro aspecto que não foi considerado no arbitramento foi a origem, marca e qualidade do produto comercializado.

Nota-se com facilidade que a grande maioria dos produtos comercializados com as interdependentes são identificados como "AC.CRIST.ESP.EXTRA 50 KG US ITAIQUARA" e em nenhum caso foi arbitrado como base de cálculo o preço de venda do produto de mesma origem, marca e qualidade na venda para terceiros. O mesmo acontece com todos os produtos comercializados nas Notas Fiscais consideradas como "subfaturadas".

Deve ser destacado, por oportuno, que o produto objeto de comercialização pela PIMEX varia conforme a origem, marca e qualidade. o que permite a segura conclusão de que o arbitramento deve ser feito com relação ao mesmo produto (origem, marca e qualidade), não podendo ser realizado sem levar em consideração essas questões imprescindíveis na composição do preço de venda.

Cabe, nesse ponto, a demonstração de que até mesmo um produto de mesma origem e marca pode ter qualidade distinta e, por consequência, ter preços distintos. É cediço que a principal característica do açúcar que determina sua qualidade e preço é a cor. Partindo dessa premissa, apresenta-se, em anexo (doc. 5) alguns Certificados de Análise e de Controle de Qualidade que demonstram que o produto, ainda que com mesma origem e marca, mas fabricados em datas diferentes possuem uma variação significativa na informação da "COR ICUMSA", o que certamente reflete no preço.

Fazendo uma análise ainda mais específica, tomando como exemplo os Certificados de Controle de Qualidade fornecidos pela Usina Central Paraná, também em anexo (doc. 5), verifica-se que há uma variação significativa da "COR ICUMSA" na fabricação de período de dias muito próximos.

Com efeito, fica mais que evidente que o arbitramento do preço de venda não pode ser feito com base apenas em uma data mais recente de venda a outro comerciante ou industrial, como fez o Auditor Fiscal. É preciso levar em consideração as características específicas de cada produto (qualidade), ainda que da mesma origem e marca, o que reforça ainda mais o entendimento exposto no tópico anterior no sentido de que, se entendido pelo arbitramento, obrigatoriamente o critério a ser adotado está previsto no Inciso IV, do Artigo 54, do RICMS/MG, ou seja. custo de aquisição.

Destarte, como o Auditor Fiscal não observou o preço do produto idêntico ao vendido para uma das interdependentes para fixar a base de cálculo arbitrada, fica evidente que houve erro na determinação da base de cálculo.

Além disso, o Auditor Fiscal utiliza o argumento de que as empresas são interdependentes para considerar "dissimuladas" as operações realizadas, mas, inexplicavelmente, desconsidera esse fato para a fixação da base de cálculo.

É obvio que a operação entre interdependentes não será realizada da mesma forma e condições das operações realizadas com terceiros, ainda mais quando na operação se tem conhecimento de que a venda esta sendo feita para que a interdependente destinatária possa revender para terceiros clientes desta, sendo esta operação, sim, em preço de mercado.

Portanto, ao contrário do que argumentou o Auditor, o fato das vendas terem ocorrido entre empresas interdependentes justifica o preço inferior ao valor de mercado.

Ora, o próprio preço a ser considerado como referência deve ser arbitrado levando-se em considerações todos os aspectos da operação realizada, inclusive verificando a natureza do destinatário e a finalidade da aquisição por este.

Ficou evidente que no caso dos autos a destinatária das mercadorias é uma empresa interdependente e a finalidade desta era revender para seus clientes atendendo-os a contento. Nesse contexto, pelo princípio da razoabilidade, evidente fica que não pode ser arbitrado como base de cálculo o mesmo valor de venda pela PIMEX para seus clientes (terceiros).

Conclui-se, então, que, por diversos aspectos, o arbitramento realizado no caso ora debatido não pode prosperar, devendo, por conseguinte, ser cancelado o lançamento fiscal.”

Ora, os próprios dispositivos legais reproduzidos pela Impugnante demonstram que o parâmetro adotado pelo Fisco, para fins do arbitramento, está plenamente respaldado na legislação vigente (art. 54, inciso III do RICMS/02), além de ser aquele que mais se aproxima da realidade factual tratada nos autos (venda de mercadorias entre estabelecimentos comerciais).

Nesse sentido, cabe lembrar que o preço arbitrado é exatamente aquele previsto como base de cálculo do imposto, em operações similares às arbitradas, qual seja: “o valor da operação ou, na sua falta:” o preço FOB estabelecimento comercial à vista de venda a outros comerciantes e industriais, cobrado pelo estabelecimento remetente (comerciante), na operação mais recente – art. 43, inciso IV, alínea “a.3.2.1” do RICMS/02.

A relação de interdependência das empresas envolvidas na autuação em nada altera a conclusão quanto à correção do parâmetro adotado, pois, conforme já salientado, caberia à Impugnante, para afastar a aplicação do valor arbitrado, demonstrar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, qual foi o valor real das operações, nos termos do § 2º do art. 54 do RICMS/02:

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

[...]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando-se que tal prova não veio aos autos, deve prevalecer o valor arbitrado.

O parâmetro previsto no inciso IV do art. 54 do RICMS/02 não é o adequado para o caso dos autos, como alegado pela Impugnante, pois as operações autuadas referem-se a vendas de mercadorias, como declarado nas próprias notas fiscais emitidas, para empresas comerciais distintas e autônomas.

Apesar da relação de interdependência, não seria sequer razoável admitir que tais vendas fossem feitas pelo preço de custo, ainda que acrescido das despesas essenciais à manutenção do estabelecimento vendedor, pois tal fato implicaria uma transferência injustificável de todo o lucro para a empresa compradora.

Poder-se-ia admitir vendas para empresas interdependentes por um preço inferior ao praticado com terceiros, porém tal preço, que representaria o valor real das operações, deveria ser comprovado pela Defendente, o que não ocorreu, como já afirmado anteriormente.

Com relação à questão da origem, marca e qualidade do produto comercializado, cabe ressaltar que o arbitramento efetuado pelo Fisco atendeu satisfatoriamente a essas peculiaridades.

Como se vê às fls. 18/66, o custo unitário de aquisição de cada tipo de açúcar (“Itaiquara”, “Sta Helena”, “Central Paraná”, “Luciania”, etc.), para fins de demonstração do subfaturamento, foi apurado separadamente às fls. 18/66.

Os preços de venda de açúcar para outros contribuintes foram levantados de acordo com as notas fiscais de saída emitidas (fls. 18/66). Ainda que o açúcar tenha outra denominação nas notas de saída, da análise das informações contidas no Anexo 6 (fls. 99 - Demonstrativo do Crédito Tributário), verifica-se que os preços praticados nas vendas da Impugnante a outros clientes, estão muito próximos dos valores de mercado (Cotações ESALQ – SP e AGROLINK – MG).

Se houvesse alguma discrepância considerável, para algum tipo de açúcar, entre os preços de venda arbitrados e os de mercado, caberia à Autuada apresentar alguma prova nesse sentido, o que não ocorreu.

Conclui-se, assim, que o arbitramento efetuado pelo Fisco seguiu estritamente os procedimentos previstos na legislação vigente.

No que se refere ao argumento da Impugnante quanto à necessidade de recomposição da conta gráfica, cabe enfatizar que tal procedimento se impõe somente nas hipóteses em que há estorno de créditos, implicando o surgimento de débitos nos períodos em que o estorno se verificar ou a redução de saldo credor, irregularidades estas não presentes no caso em tela.

Corroborando o entendimento acima o Parecer DOET/STL nº. 045/2001, segundo o qual *“excetua-se da VFA, vale dizer, da possibilidade de o contribuinte poder abater eventuais débitos apurados, com os respectivos créditos ou com saldos credores da conta gráfica, os procedimentos levados a efeito pela fiscalização no qual se apure as irregularidades cometidas pelo contribuinte com base em outros elementos que não aqueles informados ou postos à disposição pelo contribuinte em sua escrita*

regular. Como exemplos, citamos o LQFD (aberto ou fechado), o "caixa-dois", o levantamento do passivo e outros roteiros".

Observe-se que na conta corrente fiscal (*conta gráfica*) do Sujeito Passivo os créditos a que ele tinha direito já foram compensados com os débitos relativos às suas operações regularmente escrituradas.

Como o caso em questão refere-se a subfaturamento, não há que se falar em nova compensação dos créditos escriturados com os débitos apurados relativos à irregularidade em questão (*débitos não declarados*).

Corretas, portanto, as exigências da diferença de ICMS apurada, acrescida da multa de revalidação.

No entanto, em relação à multa isolada, outro é o entedimento.

A Multa Isolada exigida nos autos refere-se à prevista no art. 55, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, equivalente ao percentual de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença entre a base de cálculo arbitrada e a consignada nos respectivos documentos fiscais.

Transcreve-se a redação:

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:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011

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

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

Pela Lei nº 6.763/75, verifica-se que a redação do dispositivo legal aplicado pela Fiscalização somente teve vigência a partir de 01/01/12, conforme alteração introduzida pela Lei nº 19.978/11 (acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da □).

Ocorre, entretanto, que o fato gerador, objeto do lançamento, refere-se a períodos anteriores (01/01/09 a 30/11/10), o que impossibilita a aplicação do dispositivo em questão para os fatos pretéritos.

Considerando, pois, que o Fisco não aplicou a penalidade concernente à hipótese de subfaturamento, prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, vigente à época dos fatos geradores, exclui-se a Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, no tocante à sujeição passiva do lançamento, a irregularidade, como visto anteriormente, refere-se à consignação em nota fiscal de importância diversa do efetivo valor da operação (subfaturamento), uma vez que inferior ao custo de aquisição da mercadoria e, por consequência, notoriamente inferior ao preço de mercado do produto, ilícito típico de evasão fiscal.

Não se trata, portanto, de mero “inadimplemento de obrigação tributária”, pois a fundamentação central para a inclusão dos sócios administradores na sujeição passiva é a prática de ato com infração de lei, hipótese em que o administrador se torna solidariamente responsável, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional c/c art. 21, § 2º da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

Código Tributário Nacional

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.

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.

Registre-se que não é necessária a prova do dolo para que se possa atribuir responsabilidade tributária ao administrador, bastando, para tanto, a presença de “infração de lei” (ato ilícito), o que se aplica integralmente ao caso dos autos, pois o subfaturamento é um ilícito fiscal típico de evasão fiscal.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao arrolar os sócios gerentes no polo passivo da obrigação tributária indicados como Coobrigados no Auto de Infração.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/09/13. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em julgar inaplicável ao caso dos autos a desconsideração do ato ou negócio jurídico. No mérito, por maioria de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para cancelar a multa isolada. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro que o julgava improcedente. Nessa oportunidade, a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Relatora) reformulou seu voto. Participou do julgamento, além das signatárias, e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor).

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|-------------------|---|-----------------|
| Acórdão: | 21.357/13/1ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.000173832-67 | |
| Impugnação: | 40.010132266-90, 40.010132646-21 (Coob.), 40.010132647-02 (Coob.), 40.010132645-41 (Coob.) | |
| Impugnante: | Pimex Açúcar e Álcool Ltda IE: 515993793.00-78 Fábio Soares Souza (Coob.) CPF: 510.707.316-68 Heraldo Rezende Pacheco (Coob.) CPF: 396.106.246-34 Tânia Maria Soares (Coob.) CPF: 386.636.006-15 | |
| Proc. S. Passivo: | Marcelo Braga Rios/Outro(s) | |
| Origem: | DF/Passos | |

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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.

Com a devida “venia” dos votos majoritários, reputo que as exigências fiscais não podem mesmo subsistir no caso concreto.

Como se observa dos autos, a empresa autuada vendia parte das suas mercadorias (açúcar) adquiridas para uma das suas interdependentes para que essas cumprissem seus compromissos com os clientes. Evidentemente, por se tratarem de empresas do mesmo grupo, ou seja, por questões operacionais do grupo, a PIMEX vende para as interdependentes com preços menores que as demais vendas.

Não há simulação nisso, tanto não há que existem textos e normas vigentes na legislação mineira, claro que para alguns seguimentos como no caso dos cosméticos, vedando operações dessa ordem quando envolvem empresas interdependentes.

Também, não se pode falar em subfaturamento se o valor das operações autuadas foi exatamente o valor suportado pelas partes envolvidas.

Ora, se o valor suportado pelas partes é o valor lançados nos documentos fiscais, como falar-se em subfaturamento?

Com o devido respeito, não procede essa argumentação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aliás, o Fisco confunde os Institutos, pois defende a ocorrência de subfaturamento trazendo argumentos de “operações com preços abaixo de mercado”...Porém, em momento algum questiona ou hostiliza o fato de que o preço suportado pelas partes foi de fato o preço lançados nos documentos fiscais.

Tecnicamente, “venda abaixo de mercado” diverge de subfaturamento que é inclusive uma prática criminosa, dissimulada e, a outra (venda abaixo de mercado), não.

Não bastasse tal fato, o Fisco sequer enfrentou se as empresas interdependentes, nas vendas subsequentes, ou seja, a partir delas a consumidores finais, houve venda por preços abaixo de mercado a nortear algum prejuízo ao Erário.

Ao contrário, a Impugnante trouxe à colação provas não refutadas pelo Fisco dando conta de que os valores das operações a partir das interdependentes aos consumidores finais se deram exatamente na forma dos preços de mercado.

Não há prejuízo ao Erário no caso concreto, até porque, se a Autuada tivesse vendido diretamente a terceiros, ainda que no preço arbitrado pelo Fisco, sabidamente não haveria qualquer recolhimento ao Estado de Minas Gerais considerando os flagrantes créditos acumulados que a Impugnante possui conforme registram seus documentos.

Como se observa, não vejo materializada a acusação fiscal no caso em comento.

Diante do exposto, Julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 17 de setembro de 2013.

**Antônio César Ribeiro
Conselheiro**