

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.989/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003688215-69
Impugnação: 40.010158009-20, 40.010158012-68 (Coob.), 40.010158014-20 (Coob.), 40.010158010-04 (Coob.)
Impugnante: Viva Distribuidora de Alimentos Ltda
IE: 002672733.00-18
Flávio Vinte Di Iorio Macieira (Coob.)
CPF: 111.984.586-66
Organize Empacotadora e Locação Ltda (Coob.)
IE: 002658644.00-84
Vitor Vinte Di Iorio Macieira (Coob.)
CPF: 110.258.616-12
Proc. S. Passivo: Júlia Araújo da Silva Silveira /Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Também, no caso dos autos, inaplicável o § 4º do art. 150 do CTN, em face da constatação do dolo na simulação das operações. Não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativo aos períodos anteriores a 05/07/19.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às saídas da mercadoria elencada no Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (açúcar cristal), industrializada conforme art. 222, inciso II, alínea “d”, do RICMS/02. Inobservância do disposto no art. 12, *caput*, da Parte 1 do Anexo XV do mesmo diploma regulamentar. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos dos Impugnantes. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

BASE DE CÁLCULO – FALTA DE CONSIGNAÇÃO – INDUSTRIALIZAÇÃO – OPERAÇÃO PRÓPRIA. Constatado que a Autuada deixou de consignar a base de cálculo da operação própria nos documentos fiscais de saída de mercadoria industrializada, o que resultou em falta de recolhimento do ICMS relativo a tais operações. Infração caracterizada. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após

análise dos argumentos dos Impugnantes. Corretas a exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. O titular da empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III, do CTN e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Comprovado nos autos a prática de atos que repercutiram no descumprimento das obrigações tributárias. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. Constatada a prática de atos com infração a lei, correta a eleição do Coobrigado para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 124, incisos I e II, do CTN c/c o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Restou comprovado que os atos e omissões do Coobrigado concorreram para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pelo Contribuinte. Legítima, portanto, a sua manutenção no polo passivo da obrigação tributária, em face das disposições contidas no art. 124, incisos I e II, do CTN c/c art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação, no período de janeiro a julho de 2019, de falta de destaque, de retenção e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria, bem como o devido a título de substituição tributária, incidente sobre as saídas internas de açúcar em embalagens de 1,2 Kg e 5 Kg.

Nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 e, ainda, da resposta à Consulta de Contribuinte nº 041/2016, por ela formulada, a Autuada é substituta tributária nessas operações, em razão de adquirir o açúcar cristal a granel e enviá-lo para industrialização no estabelecimento da Coobrigada Organize, mediante empacotamento em embalagens de venda a consumidor final (com 1,2 Kg e 5 Kg), caracterizando o processo de industrialização previsto no art. 222, inciso II, alínea “d” do RICMS/02 (acondicionamento/reacondicionamento).

Assim, deveria a Autuada realizar o recolhimento do ICMS/OP sobre suas saídas e a retenção do ICMS/ST relativo às operações subsequentes, conforme previsão dos itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do mesmo RICMS/02.

O Fisco constatou que as empresas “Viva” e “Organize” formavam um grupo econômico irregular (ou de fato), situadas em espaço físico contíguo, sendo o estabelecimento autuado (“Viva”) o verdadeiro industrializador do açúcar (acondicionamento/reacondicionamento em embalagens próprias para vendas a consumidor final).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS operação própria e ao ICMS/ST apurados, acrescidos das Multas de Revalidação estabelecidas no art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso I (100%) da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei.

Foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, o sócio administrador da Autuada, Sr. Flávio Vinte Di Iorio Macieira, a empresa Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda e o proprietário desta última, Sr. Vítor Vinte Di Iorio Macieira, em razão de formação de grupo econômico e atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 124, incisos I e II e 135, inciso III do CTN.

Inconformados, a Autuada e todos os Coobrigados (Vítor Vinte Di Iorio Macieira, Flávio Vinte Di Iorio Macieira e Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda) apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 249/297, 491/513, 533/554 e 575/600, respectivamente, requerendo, ao final, o integral provimento de suas defesas.

Acatando parcialmente as alegações dos Impugnantes, o Fisco retifica o crédito tributário, conforme Termo acostado às págs. 634/636, excluindo as exigências fiscais referentes às saídas de açúcar objeto de mera revenda (sem alteração de CEST – revenda do açúcar na forma em que adquirido, sem novo reacondicionamento), bem como em relação às devoluções de vendas.

Regularmente cientificados, os Sujeitos Passivos aditam suas impugnações (págs. 650/663, 668/681, 686/699 e 704/717), cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 722/747.

A Assessoria do CCMG, em Parecer nos autos do E-PTA, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, opina pela rejeição da arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 05/07/19 e, no mérito propriamente dito, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada pelo Fisco às págs. 634/636.

DECISÃO

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

1. Das Preliminares:

1.1. Do Requerimento de Prova Pericial:

A Impugnante afirma que ocorreram erros na apuração do crédito tributário que precisam ser reconhecidos por este E. Conselho, em especial no que se refere: (i) à consideração dos valores já retidos e recolhidos a título de ICMS e ICMS/ST na cadeia de consumo das mercadorias em análise e (ii) erro na exclusão dos valores referentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aos fardos de açúcar de 1 kg, 2 kg e 5 kg (NBM/SH 1701.99.00 – CESTs 17.101.00 e 17.101.01) por ela adquiridos para simples revenda.

Requer, dessa forma, a realização de perícia contábil, apresentando os quesitos considerados pertinentes para a identificação dos mencionados equívocos, seja para declarar a nulidade do lançamento, seja para corrigir o lançamento.

Ressalta, ao final, que acostou aos autos memória de cálculo com a apuração dos valores de ICMS e ICMS/ST destacados nos documentos fiscais de aquisição de açúcar (NBM/SH 1701.99.00 – CEST 17.101.02), bem como os valores retidos e recolhidos por meio de GNRE no período (doc. nº 11), no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022 (doc. nº 10).

No entanto, a perícia requerida afigura-se desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Destaque-se, nesse sentido, que o Fisco acatou parcialmente as alegações da Impugnante e retificou o crédito tributário, excluindo as exigências fiscais referentes às saídas de açúcar objeto de mera revenda (sem alteração de CEST – revenda do açúcar na forma em que adquirido, sem novo reacondicionamento), bem como em relação às devoluções de vendas.

Com relação “à consideração dos valores já retidos e recolhidos a título de ICMS e ICMS/ST na cadeia de consumo das mercadorias em análise” a legislação vigente é absolutamente clara ao admitir a anulação dos efeitos da retenção efetuada na operação anterior (de aquisição), mediante apropriação, sob a forma de crédito, do imposto anteriormente retido, conforme art. 66, § 8º do RICMS/02.

Tais créditos, como não poderia deixar de ser, foram inclusive admitidos pela Consulta de Contribuinte nº 041/2016, formulada pela própria Impugnante, cujas orientações não foram por ela seguidas.

Indefere-se, pois, a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

RPTA

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

[...]

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

1.2. Da Arguição de Cerceamento de Defesa – “Necessidade de Consolidação” - PTAs nºs 01.003688215-69 e 01.002982808-31:

A Autuada afirma que, em que pese a auditoria fiscal se referir ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, o Fisco realizou a arbitrária segregação da autuação em dois Autos de Infração, quais sejam: **01.003688215-69** (presente PTA), referente ao período de janeiro/2019 a julho/2019, e **01.002982808-31**, referente ao período de agosto/2019 a dezembro/2022.

Requer, portanto, a consolidação da presente autuação com a relativa ao PTA nº 01.002982808-31, para julgamento conjunto sob o rito ordinário, ou, *subsidiariamente*, seja aplicada a disposição do art. 150, § 2º do RPTA, para, caso se mantenha as autuações de forma segregada, ambos os processos tramitem sob o rito ordinário.

No entanto, a arguição da Impugnante afigura-se prejudicada, por perda de objeto, uma vez que o CC/MG já providenciou a alteração do rito processual do presente processo (01.003688215-69) para Ordinário, com fulcro no art. 150, § 2º do RPTA, conforme termo que se encontra inserido à pág. 748 deste e-PTA.

Não há que se falar, portanto, em cerceamento de defesa.

1.3. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – Procedimento da Desconsideração de Negócio Jurídico – Aplicação Imperiosa:

A Autuada relata que o Fisco, com base no Relatório NAC nº 03/2024 (págs. 36/60), mencionou de forma breve em seu relatório fiscal que ela seria supostamente industrial, porque haveria suposta “*simulação na segregação das atividades*” do estabelecimento autuado e de sua empresa parceira “Organize”, em função de formação de “*grupo econômico*” com suposta finalidade de redução da carga tributária federal (PIS/Cofins e IPI).

Na sua visão, em síntese, o Fisco desconsiderou o negócio jurídico realizado entre as empresas, sob a justificativa de que “*as remessas para industrialização e o empacotamento de açúcar realizados na Organize tratam-se, na verdade, de operações simuladas, revelando a segregação da atividade industrial de forma simulada para possível redução irregular dos tributos federais, como PIS/COFINS e IPI*”.

Expõe, nessa linha, que o Fisco tenta qualificar a conduta que lhe foi imputada como simulação, sem, contudo, comprovar qualquer ilicitude nos atos praticados.

Salienta que, ainda que a sua conduta pudesse ser enquadrada como dissimulação, mesmo assim o Fisco não adotou o procedimento previsto em lei para a desconsideração dos atos e negócios praticados, ensejando a nulidade do procedimento e do lançamento, por claro descumprimento aos ditames legais e cerceamento ao direito de defesa.

Alega que, mesmo para os casos de dissimulação, a legislação estadual prevê nos arts. 205 e seguintes da Lei nº 6.763/75 c/c art. 83 e seguintes do RPTA procedimento fiscal preliminar, preparatório para o lançamento e anterior ao Auto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração, para então realizar a desconsideração do ato ou negócio jurídico para fins tributários.

Salienta que isso envolve, entre outros procedimentos, “*intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração*” (art. 83, §4º, inciso I do RPTA).

Destaca, contudo, que, no caso em análise, a empresa autuada (Viva) e a Coobrigada (Organize) não foram intimadas para prestar nenhum esclarecimento específico sobre a suposta ocorrência de simulação, nos termos do mencionado dispositivo. No caso, foi simplesmente incluída na autuação a fundamentação de desconsideração do negócio jurídico, sem qualquer menção de fundamentação legal ou observância ao estrito procedimento legal, em manifesto cerceamento ao seu direito de defesa.

Cita o Acórdão nº 18.884/10/2ª, proferido em situação semelhante, no qual o Fisco procedeu à desconsideração do negócio jurídico, em função de suposta existência de grupo econômico, sem a utilização do procedimento do art. 205 acima mencionado, ensejando a declaração da nulidade do lançamento.

Finaliza afirmando que é exatamente o entendimento acima que deve ser aplicado ao presente caso, declarando-se a nulidade do lançamento em referência, por descumprimento do procedimento legalmente previsto, em manifesto cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

No entanto, em que pesem os argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante, pois inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Ressalte-se, nesse sentido, que o Auto de Infração em análise foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, em especial, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daquele relativo à penalidade aplicada.

Por outro lado, como bem salienta o Fisco, muito embora o art. 83, § 4º do RPTA discipline procedimentos a serem observados pela Autoridade Fiscal na desconsideração do ato ou negócio jurídico, o § 7º do mesmo dispositivo estabelece que esses procedimentos não se aplicam a atos e negócios jurídicos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

RPTA

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

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

Efeitos de 11/10/13 a 01/10/19

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

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

No presente caso, tendo sido caracterizada a simulação pela Fiscalização, mediante comprovação de que as empresas Viva e Organize são de fato um grupo econômico irregular, não há que se falar na aplicação dos procedimentos previstos no art. 83, § 4º do RPTA.

O entendimento em relação à ilicitude dos atos praticados é corroborado pelo posicionamento da Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/18, em que esclarece que o abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”) é considerado ato ilícito que enseja a responsabilidade solidária dos envolvidos.

Quanto ao Relatório do Núcleo de Acompanhamento Criminal (NAC) nº 03/2024 (Anexo 5 do AI), segue abaixo o seu inteiro teor, cujos fatos e provas fundamentam a acusação fiscal de que as empresas “Viva” e “Organize” formam um grupo econômico irregular (confusão patrimonial, segregação simulada das atividades atacadista e industrial e sucessão empresarial irregular):

Relatório NAC nº 03/2024

“... Prezado Sr. Superintendente,

Em 10/01/2024, a fiscalização da Receita Estadual fez diligência fiscal no contribuinte Viva Distribuidora de Alimentos Ltda, I.E 002.672.733.00-18, localizada na Rua da Democracia, nº 120, bairro Kennedy, Contagem, e no contribuinte Organize Empacotadora e Locação Ltda, I.E 002.658.644.00-84, localizada na Rua Quinze, nº 89, bairro Kennedy, Contagem.

A diligência teve o propósito de avaliar as atividades desenvolvidas pelas empresas, possível ‘confusão patrimonial’, segregação simulada das atividades atacadista e industrial e sucessão empresarial irregular.

O contribuinte Viva Distribuidora de Alimentos teve início de atividade em 09/12/2015, está cadastrado no CNPJ com o regime de recolhimento débito e crédito e atividade principal de Comércio Atacadista de

Produtos Alimentícios em Geral. Ressalte-se as diversas outras atividades secundárias no cadastro da empresa, dentre elas a atividade industrial de ‘Envasamento e empacotamento sob contrato’. O faturamento anual médio nos últimos anos de R\$ 37.950.776,22 milhões.

[...]

A Organize Empacotadora é uma empresa de pequeno porte e teve início de atividade em 11/11/2015, está cadastrada como regime de recolhimento do **‘simples nacional’**, com Capital Social de R\$ 80.000,00 e atividade principal o **‘Envasamento e empacotamento sob contrato’**. O faturamento anual médio nos últimos anos foi na ordem de R\$ 2.431.196,84.

[...]

Na diligência mencionada no início do relatório, o gerente da Viva Distribuidora, Sr. André Vinte, recebeu a fiscalização e apresentou o estabelecimento. Na área operacional da empresa constatou-se apenas a existência de fardos de açúcar e alguns big bags. Não foram identificados máquinas e equipamentos no estabelecimento, conforme foto abaixo.

[...]

Chama a atenção uma parede que daria acesso ao contribuinte ‘Organize’, com reboco recente, conforme foto abaixo. O Sr. André explicou que existia uma passagem interna para a Organize, com o objetivo de “facilitar” a logística entre eles, mas que foi fechada após orientação da fiscalização da Receita Estadual, em diligência anterior ocorrida em 17/10/2023.

Antes



Depois



Essa situação demonstra claramente que as áreas operacionais das empresas Viva e Organize eram contíguas, não havendo a devida segregação das áreas, reafirmando a confusão patrimonial, confusão de estoques e até a utilização da mesma força de trabalho, visto que todos os empregados presentes estavam trabalhando somente na Organize. Constatam-se, portanto, indícios claros de que as remessas para industrialização e o empacotamento de açúcar realizados na Organize tratam-se, na verdade, de operações simuladas, revelando a segregação da atividade industrial de forma simulada para possível redução irregular dos tributos federais, como PIS/COFINS e IPI.

É importante ressaltar que dentro do estabelecimento da Viva Distribuidora encontrava-se estacionado o veículo Saveiro – Placa PYB-2708, com plotagem da logomarca da Viva Açúcar. Em consulta ao cadastro PRODEMGE verificou-se que a propriedade do veículo é da empresa Organize Empacotadora e Locação.

[...]

Nota-se, **conforme foto abaixo, que as empresas estão dentro de vários galpões interligados**, no mesmo quarteirão, com acesso por três ruas distintas. **Não havia separação física dos estabelecimentos** até a fiscalização orientar o contribuinte em 10/2023. A foto abaixo demonstra os acessos dos estabelecimentos.

[...]

Destaca-se que durante a visita, a fiscalização solicitou ao Sr. André Vinte, gerente da Viva Distribuidora,

acesso ao contribuinte 'Organize', o que foi prontamente atendido e sem a necessidade de autorização dos sócios ou do gerente deste. Ao entrar no estabelecimento, nenhum funcionário estranhou ou questionou a presença do Sr. André Vinte, ou mesmo dos Auditores Fiscais. O Sr. André apresentou a empresa com desenvoltura e total conhecimento da operação industrial. Respondeu às indagações da fiscalização com relação à interligação entre as empresas, vínculos estreitos dos negócios e a descrição das operações entre elas. A situação verificada permite concluir que há indícios claros de que Andre Vinte exerce a gerência das duas empresas. Ressalte-se, ainda, que a área ocupada pela Organize, empresa de pequeno porte, é muito superior a área ocupada pela Viva Distribuidora.

Observaram-se inúmeros maquinários de industrialização na Organize, conforme fotos abaixo:

[...]

Destaca-se, ainda, que a fiscalização intimou a Organize a apresentar todas as notas fiscais dos ativos desde sua constituição.

[...]

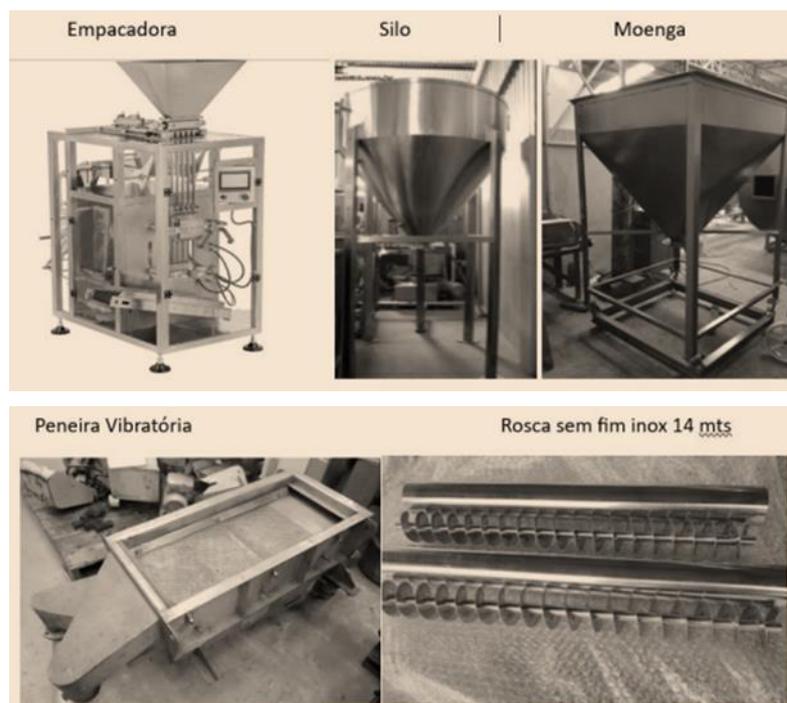
A contabilidade do contribuinte solicitou por duas vezes o adiamento do prazo para atendimento à intimação, o que foi concedido pela SRF/Contagem, entretanto, **não houve atendimento, conforme resposta abaixo.**

[...]

Efetou-se, então, a consulta ao banco de notas fiscais eletrônicas emitidas por fornecedores da Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. Constatou-se a aquisição de diversas máquinas e equipamentos, ou seja, ativos imobilizados próprios para industrialização e ensacamento de açúcar, conforme relação abaixo. (notas fiscais em anexo).

[...]

Abaixo algumas **imagens exemplificando os maquinários adquiridos pela Viva Distribuidora:**



Dessa forma, conforme constado na diligência fiscal, a empresa Viva não possuía nenhum maquinário ou equipamento industrial, pelo que se conclui que **os ativos adquiridos pela Viva Distribuidora estavam sendo utilizados pela própria Organize na industrialização e empacotamento do açúcar, demonstrando claramente a confusão patrimonial e a simulação na segregação de atividades. Resta claro que se trata de uma mesma organização empresarial que realiza a comercialização, distribuição e industrialização do açúcar.**

Na análise contábil, outro ponto que demonstra a confusão patrimonial, e ainda, indícios de fraude na constituição de empresas, é a **constatação de empréstimos relevantes entre a Organize e a Viva, desde o início das atividades. Ressalte-se que a Organize é uma empresa do simples nacional com capital social de R\$80.000,00. A última demonstração contábil disponível, referente ao ano de 2022, informa o saldo em R\$ 4.645.800,47, relativo a empréstimos realizados pela Viva a Organize,** conforme quadro abaixo.

[...]

Ressalta-se, ainda, que o maior cliente da Organize é a Viva Distribuidora, desde a constituição das empresas. Em 2016, representou 93% de suas operações, assim como, em 2017, representou 69%, conforme quadros abaixo. Atualmente, o percentual está em torno de 50% de suas operações.

[...]

Com relação à possível sucessão empresarial irregular, é importante mencionar **o histórico do grupo econômico desde a constituição da Viva e Organize e as relações com a empresa M&M Cerealista Eireli.** Em 14/03/2014, os irmãos Vitor Vinte e Flávio Vinte, filhos de Mauro Macieira, proprietário da empresa M&M Cerealista Eireli, abriram a sociedade V&F Participação e Patrimônio Ltda, CNPJ nº 19.954705/0001-76 e em 30/10/2015, através da 3ª alteração contratual, alteraram o nome para Viva Distribuidora de Alimentos Ltda e o objeto social para 'comércio atacadista de alimentos', a mesma atividade da M&M Cerealista.

Ressalte-se que a empresa Organize Empacotadora e Locação Eireli também foi aberta no mesmo período. Atualmente, a Viva Distribuidora está em nome de Flávio e a Organize em nome de Vitor.

Curiosamente, o auto de infração nº 01.000328825-46, lavrado em desfavor da M&M Cerealista, foi recebido em 19/10/2015 e, após poucos dias, houve a sucessão empresarial para Viva Distribuidora. Como dito, a M&M Cerealista está registrada em nome de Mauro Macieira, pai de Vitor e Flávio Vinte, e sua inscrição estadual foi suspensa em 31/12/2015, por desaparecimento do contribuinte, dois meses após o recebimento do auto de infração mencionado.

O auto de infração foi lavrado devido à utilização de notas fiscais ideologicamente falsas, com crédito tributário atual em R\$ 28.869.043,00. Devido à irregularidade praticada pela M&M configurar Crime Contra Ordem Tributária, previsto na Lei 8.137/90, foi formado o respectivo Auto de Notícia Crime e encaminhado ao Ministério Público.

Importante comparar o faturamento da M&M Cerealista Eireli em 2015 (quadro 1), ano do cancelamento de suas inscrições estaduais, com o faturamento da Viva Distribuidora de Alimentos e Organize Empacotadora, em 2016 (quadro 2), primeiro ano de funcionamento da empresa, conforme quadros abaixo:

[...]

Note-se que as empresas Viva Distribuidora e Organize, no primeiro ano de funcionamento, faturaram o montante de R\$ 44.494.455,98. **O fato de ambas terem os mesmos clientes e fornecedores da M&M Cerealista justifica o faturamento inicial e a aparência de sucessão empresarial.**

Ressalta-se que a mesma Contabilidade, AV Contabilidade e Assessoria Ltda, prestou serviço para as três empresas no mesmo período de encerramento da M&M Cerealista, abertura e alterações contratuais da Viva Distribuidora e Organize Empacotadora, outro fato que caracteriza o grupo econômico.

Atualmente, a Viva e a Organize estão utilizando os serviços contábeis da Assis Contábil Ltda, conforme telas abaixo.

[...]

O Juiz Titular da 6ª Vara do Trabalho de Contagem reconheceu o grupo econômico familiar, formado pelas empresas citadas acima, no processo nº 0010176- 66.2016.5.03.0164, que se refere a ação trabalhista proposta pela ex-funcionária da M&M.

[...]

Ressalta-se que a testemunha no Processo nº 0010176-66.2016.5.03.0164, que trabalhou durante anos na M&M, declara que o Sr. Mauro Macieira, pai de Vitor e Flávio, exerce atividade de gestão e administração nas empresas sucessoras e que os clientes da autuada foram transferidos para as novas empresas, que atuam no mesmo setor açucareiro.

Ressalta-se, ainda, que no Anexo 1 do PTA nº 01.001198392-01, referente à Viva Distribuidora, que foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 24.444/23/1ª, o auditor fiscal **demonstra mais um fato da caracterização do grupo econômico:**

‘A caracterização de grupo econômico no caso das Empresas Viva Distribuidora de Alimentos e Organize Empacotadora e Locação é notoriamente pública, pois **ao acessar o site da marca de açúcar VIVAÇUCAR, de produção da Viva Distribuidora de Alimentos**, <https://vivacucar.com.br/cliente/organizeempacotadora-e-locacao-epp/> **percebe-se com clareza os indícios de formação de grupo econômico e confusão** entre as empresas. **O nome “Organize Empacotadora e Locação Epp’ está no alto da página. Pouco abaixo está o logo e nome da Organize junto com a foto e o nome de Flávio Vinte, que é proprietário da Viva Distribuidora de Alimentos.** Mais abaixo, separado por um traço encontra-se o logo da VIVAÇUCAR e o endereço e telefone da Viva Distribuidora de Alimentos. A imagem da página supracitada encontra-se disponível no CD do Anexo 1 deste AI, na pasta ‘Grupo Econômico’, arquivo ‘Print Site.jpg’.

Destaca-se que há várias decisões dos Tribunais que caracterizam os elementos do grupo econômico de fato, inclusive são suficientes para implicar a solidariedade tributária entre as empresas ou pessoas físicas que as integram, conforme transcritas abaixo:

[...]

Por fim, destaca-se que a Relação Anual de Informação Social – RAIS **informa inúmeros funcionários que trabalham ou trabalharam nas empresas e na sucedida M&M Cerealista Eireli**, conforme planilha abaixo: ...”

Ao finalizar o seu Relatório nº 03/2024, o NAC apresentou um resumo dos fatos e provas que caracterizam a segregação irregular de atividade e confusão patrimonial, permitindo a conclusão de que a Viva Distribuidora é a empresa que comercializa e industrializa as mercadorias, conforme itens enumerados abaixo:

1. quadros societários familiares;
2. objetos sociais similares ou interdependentes;
3. compartilhamento dos mesmos prestadores de serviços, tais como, advogados e contadores;
4. reconhecimento de grupo econômico pela Justiça do Trabalho;
5. segregação de atividade artificial;
6. espaço físico contíguo entre as empresas;
7. confusão de ativo imobilizado entre as empresas;
8. compartilhamento de gerência e gestão entre as empresas;
9. empréstimos entre as empresas em valores vultosos e incompatíveis com o porte empresarial da Organize (empresa do simples nacional e capital social baixo).

Como se vê, ainda que a Autuada defenda não haver qualquer irregularidade em sua atividade operacional, o Relatório NAC nº 03/2024, contrariamente à sua afirmação, apresenta provas robustas das conclusões nele contidas, especialmente quanto ao fato de que a Viva Distribuidora é a empresa que efetivamente comercializa e industrializa as mercadorias, mediante formação de um grupo econômico irregular (de fato) com a “Organize”, com segregação artificial das atividades das duas empresas.

É importante destacar que a conclusão pela existência de um grupo econômico irregular decorre da análise abrangente de todo o conjunto probatório levantado pelo Fisco, não havendo como se tratar cada uma das provas isoladamente, como pretende a Defesa.

Embora a legislação preveja a possibilidade de formação de grupos empresariais, em conformidade com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404/76, seja para otimização do controle da atividade seja para planejamento tributário, conforme

alega a Impugnante, a formação de grupo econômico irregular, ou de fato, mediante simulação e segregação artificial de atividades, configura ato ilícito.

Cabe destacar que a condição de grupo econômico irregular pelas empresas Viva e Organize já havia sido reconhecida pela justiça do trabalho, em processos movidos por antigos colaboradores, o que demonstra que as atividades ilícitas foram praticadas de forma continuada ao longo dos anos.

Como bem salienta o Fisco, apesar de o reconhecimento da existência de grupo econômico familiar pela justiça do trabalho não produzir efeitos automáticos na esfera tributária, é mais um elemento a reforçar as demais provas quanto ao ilícito cometido.

Ressalte-se que a primeira Câmara de Julgamento analisou matéria idêntica, envolvendo os mesmos Sujeitos Passivos, e aprovou integralmente o lançamento por ela analisado, relativo ao período de 01/01/16 a 31/12/18, conforme Acórdão nº 24.444/23/1ª, no qual foi externado o entendimento de que “há fartas provas da existência de um grupo econômico irregular entre todos envolvidos”.

Acrescente-se, por fim, que os argumentos da Impugnante relativos aos tópicos/subtópicos intitulados “da regularidade da atividade operacional da Impugnante”, “livre iniciativa e das normas aplicáveis ao caso em questão” e “Considerações sobre as conclusões do Relatório NAC nº 03/2024”), se confundem com o mérito e no mérito serão analisados.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

1.4. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – “Erro na Apuração dos Elementos Essenciais do Lançamento – Art. 142 do CTN”:

Com relação à arguição em epígrafe, a Autuada subdivide suas alegações em quatro tópicos distintos, excluída a arguição de decadência parcial do crédito tributário, a saber:

a) “Erro na identificação do momento da ocorrência do fato gerador”:

Muito embora também se confunda com o mérito da presente lide, não merece prosperar a alegação da Impugnante de que o lançamento deveria ter sido efetuado com base no art. 18, § 3º do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, considerando o momento de apuração do ICMS/ST o retorno da industrialização por encomenda, e não às operações de saídas de açúcar por ela promovidas, como considerado na autuação.

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

[...]

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

[...]

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, **em se tratando de encomendante estabelecimento não industrial**, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º (Grifou-se)

Porém, o dispositivo acima se aplica exclusivamente a estabelecimentos não-industriais, o que não é o caso dos autos, pois o Fisco apresentou elementos e provas robustas que indicam que as empresas “Viva” (alegada encomendante) e “Organize” (suposta industrializadora) formam um grupo econômico irregular (ou de fato), ou seja, na prática é a VIVA que de fato industrializa e comercializa as mercadorias.

Assim, ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente erro na identificação do momento de ocorrência do fato gerador.

b) “Erro na apuração do quantum devido. Desconsideração dos valores já recolhidos a título de ICMS e ICMS/ST ao longo da cadeia. Violação à materialidade do ICMS nos moldes previstos na Lei Kandir”:

Em relação à alegação da Impugnante de que o Fisco não teria compensado os créditos já recolhidos nas operações anteriores, convém destacar que o art. 89, inciso IV c/c art. 89-A do RICMS/02 vedam expressamente a compensação de créditos com imposto vencido.

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

[...]

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Não se enquadrando nas exceções previstas no art. 89-A, que se referem à transferência de crédito de ICMS, não é possível a compensação desses valores a fim de reduzir a cobrança em tela.

Destaca-se que as operações subsequentes com a mesma mercadoria adquirida (açúcar a granel) não ocorreram, uma vez que houve um processo de industrialização que produziu mercadoria distinta (açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 Kg), classificada em outro item da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) distinto.

Por outro lado, na resposta à Consulta de Contribuinte nº 041/2016, formulada pela própria Autuada, a Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF/MG) foi absolutamente clara ao afirmar que a Consulente (Impugnante) poderia apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no § 8º do art. 66 do RICMS/02, uma vez que o “açúcar a granel” adquirido não foi destinado à comercialização na forma em que adquirido.

Consulta de Contribuintes nº 041/2016

Consulente: Viva Distribuidora de Alimentos Eireli

Origem: Contagem - MG

“... Nessa situação, a Consulente poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no § 8º do art. 66 do RICMS/2002, visto que tais mercadorias não foram destinadas à comercialização na forma em que foram adquiridas ...”

Contudo, a Autuada, por sua conta e risco, não seguiu as orientações contidas na resposta à Consulta acima, seja quanto à sua responsabilidade, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST devido pelas operações subsequentes com o açúcar reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, seja em relação à possibilidade de apropriação dos créditos relativos à retenção ocorrida no momento da aquisição do açúcar a granel.

Assim, deve ser rejeitada a arguição da Impugnante, mesmo porque caberia a ela a apropriação dos créditos reclamados.

c e d) “Necessidade de exclusão da saída dos valores decorrentes de açúcar objeto de mera revenda, sem mudança de CEST” e “Erro na exclusão das devoluções”:

As alegações da Impugnante em relação aos temas em epígrafe já se encontram ultrapassados nos autos, pois, como relatado, o Fisco acatou os argumentos da Impugnante e retificou o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 634/636.

Portanto, como já afirmado, observado o tópico a seguir, as alegações da Impugnante já se encontram ultrapassadas nos autos.

1.5. Da Arguição de “Erro de Direito do Lançamento Originário. Impossibilidade de Modificação do Critério Jurídico do Lançamento. Necessário Cancelamento Integral (e não apenas parcial) da Exigência – Art. 146 do CTN”:

A Impugnante relata que, no lançamento originário, o próprio Fisco reconheceu que a empresa autuada tem como atividade residual a aquisição de açúcar em embalagens de 1 kg, 2 kg e 5 kg (NBM/SH 1701.99.00 – CESTs 17.101.00 e 17.101.01) para mera revenda, não havendo que se falar em necessidade de novo recolhimento de ICMS/ST.

Não obstante, o cálculo realizado pelo Fisco foi equivocado em relação a essas operações pois procedeu-se à exclusão da base de cálculo exatamente do valor de aquisição das mercadorias. Todavia, considerando que a base de cálculo considerada na apuração do lançamento foram as operações de saída, a Autoridade Fiscal deveria ter procedido à exclusão da base de cálculo do valor da **saída** dessas mercadorias.

Salienta que, diferentemente da reformulação do lançamento para exclusão das notas fiscais de devolução das mercadorias não consideradas no lançamento originário (que consistiu em simples exclusão de valores anteriormente considerados no lançamento), no caso das operações de mera revenda, houve a alteração do próprio critério jurídico do lançamento, eis que houve uma mudança no critério jurídico do cálculo da exação. Por meio do Termo de Reformulação do Lançamento em análise, a Autoridade Fiscal criou metodologia de apuração do valor de saída, com base em preço médio, não cogitado no lançamento originário.

Ressalta, nesse sentido, que no PTA nº 01.002982808-31 correlato ao presente feito, o próprio Fisco reconheceu a aplicabilidade do art. 120, § 1º do RPTA, aplicável para os casos em que há “*inclusão de nova fundamentação legal ou material*”, reconhecendo-se, pois, que houve alteração da fundamentação legal do lançamento.

Afirma que, por expressa previsão do art. 146 do CTN, é vedada a alteração do critério jurídico do lançamento já efetivado.

Tece comentários sobre erro de direito e de fato, citando decisão do E. STJ sobre a matéria.

Acentua que, no caso da autuação em análise, o erro cometido pelo Fisco é evidentemente um erro de direito. Isso, porque, considerando que o lançamento originário foi realizado, ainda que indevidamente, sobre o valor das saídas, é manifesto o erro na exclusão apenas dos valores de aquisição das mercadorias para revenda, isto é, dos valores da entrada, acrescentando que, diante do erro na metodologia adotada na apuração do crédito tributário, o lançamento jamais poderia ser refeito para alterar o critério jurídico adotado para tentar sanar o erro de direito cometido pelo Fisco.

Conclui que é evidente a aplicabilidade da vedação do art. 146 do CTN ao caso em questão, nos termos do Tema STJ nº 387, devendo ser declarada a nulidade parcial do lançamento em referência, no que se refere às operações de mera revenda do açúcar.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, inexistente no presente processo qualquer alteração de critério jurídico que se enquadre na norma legal prevista no art. 146 do CTN.

CTN

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Nesse sentido, mostra-se necessária a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (*Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203*):

“...Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. **Há mudança de critério jurídico** quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, **substitui uma interpretação por outra**, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também **há mudança de critério jurídico**, quando a autoridade administrativa, **tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei**, na feitura do lançamento, depois **pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas** e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”. (Grifou-se)

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352*), relaciona o art. 146, do CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146, do CTN é “*simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

Das lições acima, depreende-se, como já afirmado, que no caso dos autos, não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois: **(i)** não houve mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente; **(ii)** o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização; **(iii)** o lançamento não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial; **(iv)** por consequência, não houve aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria.

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a arguição em análise:

“... Do aditamento da impugnação – Mudança de critério jurídico

(...).

Observa-se **no presente caso que não houve qualquer alteração na base legal considerada para definição dos aspectos do fato gerador das operações tributadas, mas apenas a adequação dos valores das operações de saída a serem desconsideradas da apuração do imposto devido** (mera revenda).

Além disso, não havendo mudança de critério jurídico, entende a Fiscalização que não há qualquer óbice para que se proceda à reformulação do lançamento dentro do prazo decadencial.

A própria Impugnante, ao requerer, subsidiariamente, o cancelamento das ‘exigências relativas às operações de mera revenda, dada a impossibilidade de refazimento do lançamento para alteração do critério jurídico’, se contradiz, visto que tais operações em nenhum momento foram consideradas pela fiscalização na apuração do valor devido.

(...).

Não há que se falar, portanto, em alteração de critério jurídico ou em nulidade do lançamento.

2. Do Mérito:

2.1. Da Arguição de Decadência Parcial do Crédito Tributário:

A Impugnante argui a decadência parcial do crédito tributário, relativo aos fatos geradores ocorridos até 05/07/19, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2019, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/20, findando-se somente em 31/12/24.

Considerando-se que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 05/07/24, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da infração apontada no Auto de Infração.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Ademais, insta observar que, no caso específico, em que se comprovou o dolo, mediante simulação de operações, não seria também o caso de aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, pela exceção contida no próprio dispositivo:

CTN

Art. 150. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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.** (grifou-se)

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 05/07/19.

2.2. Da Infração Apurada:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação, no período de janeiro a julho de 2019, de falta de destaque, de retenção e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria, bem como o devido a título de substituição tributária, incidente sobre as saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 Kg.

A Impugnante adquire açúcar em grandes quantidades, empacotadas em bags de 50 kg ou 1,5 tonelada. O açúcar assim recebido, é reembalado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, próprias para venda a consumidor final, atividade caracterizada como industrialização, na modalidade de acondicionamento/reacondicionamento, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “d” do RICMS/02:

RICMS/02

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

[...]

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

[...]

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento).

Assim, as aquisições em questão estão sujeitas à substituição tributária, com retenção do ICMS/ST a cargo dos remetentes (ou com ICMS/ST devido no momento das entradas do açúcar no estabelecimento, na ausência de Protocolo ou Convênio), conforme art. 117 do Anexo XV do RICMS/02 c/c item 101.2 do Capítulo 17 do mesmo Anexo.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 117. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.2 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, também, quando a mercadoria for destinada a estabelecimento que altere a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original.

17. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

17.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 188/09), Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal (Protocolo ICMS 30/13), Mato Grosso (Protocolo ICMS 188/09), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

17.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pará (Protocolo 21/91).

* Relativamente aos açúcares que não sejam de cana, o âmbito de aplicação é 17.3 (interno)

Efeitos de 1º/12/2022 a 31/12/2022 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 48.534, de 21/11/2022:

17.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso do Sul e Pará (Protocolo 21/91).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
101.2	17.101.02	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 5 kg	17.1 17.2*	15
Efeitos de 1º/02/2017 a 30/11/2022					
101.2	17.101.02	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 5 kg	17.2*	15

Porém, para fins tributários, o açúcar cristal reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg é considerado um novo produto, possuindo, inclusive, Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) distinto, também sujeito à substituição tributária, em relação às operações subsequentes praticadas pelo estabelecimento industrial empacotador (Impugnante), nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 c/c itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

RICMS/02 – Anexo XV

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

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
101.0	17.101.00	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, exceto as embalagens contendo envelopes individualizados (sachês) de conteúdo inferior ou igual a 10 g	17.1 17.2*	15
101.1	17.101.01	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 2 kg e inferior ou igual a 5 kg	17.1 17.2*	15

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/02/2017 a 30/11/2022

101.0	17.101.00	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 2 kg, exceto as embalagens contendo envelopes individualizados (sachês) de conteúdo inferior ou igual a 10 g	17.2*	15
101.1	17.101.01	1701.1 1701.99.00	Açúcar cristal, em embalagens de conteúdo superior a 2 kg e inferior ou igual a 5 kg	17.2*	15

Portanto, por força da legislação, a Impugnante é contribuinte substituto tributário em relação às operações subsequentes por ela praticadas com o açúcar reembalado.

No entanto, no momento das saídas do açúcar reembalado, a Impugnante não destacou nas notas fiscais por ela emitidas o ICMS relativo às suas próprias operações e não efetuou a retenção do ICMS/ST devido, relativo às operações subsequentes, fato que deu origem à presente autuação, motivo pelo qual foi lavrada a presente autuação.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS operação própria e ao ICMS/ST apurados, acrescidos das Multas de Revalidação estabelecidas no art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso I (100%) da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei, conforme demonstrativo Anexado ao Termo de Reformulação acostado às págs. 634/636.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante apresenta os argumentos abaixo (alguns deles inseridos nos tópicos relativos às preliminares), que serão analisados na ordem em que relatados:

• Alegações quanto à “regularidade da atividade operacional da Impugnante”, à “livre iniciativa e das normas aplicáveis ao caso em questão” e “Considerações sobre as conclusões do Relatório NAC nº 03/2024”);

A Impugnante relata que a estrutura econômica das empresas é absolutamente lícita e está em conformidade com o regulamento jurídico, pois efetivamente existem duas empresas que, apesar de atuarem em parceria, possuem atividades próprias e distintas, clientes próprios e administração autônoma, sendo nítida a existência de propósito específico nessa parceria e, também, na existência individual de cada uma delas, não merecendo acolhida as conclusões trazidas pela Autoridade Fiscal no Relatório NAC nº 03/2024, que parte de premissas enviesadas e falaciosas.

Assim, diz, ainda que se entenda pela existência de grupo econômico e não simples parceria empresarial, o que se admite apenas por argumentar, não há nenhuma

vedação legal à formação de “grupos econômicos” ou à existência de empresas ligadas por uma parceria comercial.

A seguir, a Impugnante passa a tecer comentários sobre a “livre iniciativa e das normas aplicáveis ao caso em questão” e afirma que este é um direito constitucionalmente resguardado, conforme art. 170 da Constituição Federal de 1988 - CF/88. A segregação de atividades de empresa muitas vezes é uma opção para facilitar o controle e a gestão, ou, até mesmo, possibilitar a melhor atuação no mercado.

Pontua que inexistente nas normas gerais de Direito Tributário previsão específica que vede a organização societária com a finalidade de redução da carga tributária ou que exija um propósito negocial específico para a segregação. O que se proíbe no direito brasileiro são atos de fraude, dolo ou simulação (art. 149, inciso VII, do CTN), por meio do qual o contribuinte comete atos ilícitos para se evadir da cobrança de tributos.

Acrescenta que é delegado à autoridade administrativa o poder de desconsiderar atos e negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador (art. 116, parágrafo único do CTN), oportunidade em que tece os seguintes comentários sobre tal norma:

“O mencionado parágrafo único foi objeto da ADI 2.446 pelo STF, que considerou constitucional a referida disposição legal, ressaltando-se, nos termos do voto da Min. Relatora Cármen Lúcia, que a norma não proíbe o planejamento tributário, por meio de comportamentos coerentes com a ordem jurídica e economia fiscal, de modo a se organizar da forma menos onerosa.

(...)

Não sendo ilícita a segregação da atividade em empresas distintas em função do ramo de atuação (industrial e atacadista), ou até mesmo a criação de parcerias ou ‘grupos econômicos’, como supõe a Autoridade Fiscal, em função de relacionamento entre sócios, bem como inexistindo norma antielisiva específica sobre o tema, não há que se falar em dissimulação a ponto de desconsiderar a segregação.”

Expõe que, no caso específico da legislação estadual (art. 205-A da Lei nº 6.763/75), em que pese inexistir previsão em lei complementar nesse sentido, para fins de desconsideração do negócio jurídico, serão considerados elementos como (i) falta de propósito negocial e (ii) abuso de forma jurídica. Contudo, nenhuma dessas hipóteses está presente no caso em análise.

Quanto ao Relatório NAC nº 03/2024, a Impugnante alega que, diferentemente do que tenta fazer crer a Autoridade Fiscal, não há qualquer simulação na estrutura do estabelecimento autuado e da Organize. As conclusões trazidas no mencionado relatório partem de informações de outros períodos (diferentes da atuação), bem como trazem premissas inverídicas, conforme será demonstrado a seguir.

Assinala, nessa linha, que, em atenção às disposições do art. 205-A acima mencionado, no que se refere à existência de propósito negocial, cumpre destacar que a existência de duas empresas decorre da diferença no ramo de atuação de cada uma delas, isto é, atacadista, por parte da Impugnante, e industrial, por parte da Organize.

Realça que salta aos olhos o fato de que o estabelecimento atuado (atacadista de açúcar) é concorrente direto dos clientes da Organize (outras atacadistas de açúcar), para as quais ela também presta serviço de industrialização por encomenda, complementando que, conforme demonstrativo anexo (doc. nº 06), a participação da Impugnante no faturamento da Organize durante todo período atuado (2019 a 2022) é inferior a 20%, sendo o restante do faturamento (80%) decorrente de operações com concorrentes da Impugnante, ou seja, é falsa a premissa trazida no Relatório, no sentido de que “o maior cliente da Organize é a Viva Distribuidora”.

Aduz que, além de a Autoridade Fiscal partir de dados de 2016 e 2017, sendo que ela tem acesso também as informações do período atuado, é falsa a informação de que “atualmente, o percentual está em torno de 50% de suas operações”, conforme demonstrativo anexo (doc. nº 06). A maior cliente da Organize, com participação de mais de 45% do seu faturamento no período atuado é a GLOBOMIX PROD. ALIMENTICIOS LTDA, distribuidora do Globoçúcar, concorrente da Impugnante.

Assim, segundo a Impugnante, a Organize é uma empresa com atuação relevante no mercado industrial, destinada ao empacotamento de produtos, com atividade distinta da sua, que, inclusive, na qualidade de atacadista de açúcar, é concorrente direta dos demais clientes da Organize.

Informa que essa segregação, portanto, é economicamente necessária para que não ocorra uma limitação na atividade das empresas e reitera que não há qualquer ilegalidade nessa forma de segregação, economicamente benéfica para exploração do mercado de empacotamento em relação a outras empresas do mesmo ramo atacadista de açúcar.

Logo, a seu ver, resta demonstrado que a forma de organização das empresas tem sim um propósito negocial, sendo que os irmãos decidiram não seguir os dois no mesmo ramo de atuação, para cada um focar no ramo específico, de modo que a Viva atua como atacadista e a Organize como industrial, no setor de empacotamento, como já demonstrado. Assim, não há que se falar que a estrutura foi criada com simples finalidade de “redução irregular dos tributos federais, como PIS/Cofins e IPP”.

De toda forma, segundo a Impugnante, ainda que a única finalidade fosse a redução de tributos federais, deve-se ressaltar que: **(i)** se a questão é o recolhimento de tributos federais, não há interesse de agir do Estado em atestar a referida simulação; e **(ii)** como demonstrado acima, o E. STF, por meio da ADI 2.446, aplicável *erga omnes*, definiu de forma categórica que a norma não proíbe o planejamento tributário com finalidade de redução de carga tributária.

Salienta, a seguir, que a parceria entre as empresas, que tanto incomoda a Autoridade Fiscal, decorre do fato de os sócios serem irmãos. Entretanto, nada impediria que as empresas tivessem, inclusive, os mesmos sócios. Como indicado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acima, o direito constitucional à livre iniciativa permite a liberdade de organização das estruturas empresariais, não havendo abuso de forma por parte das empresas.

Afirma que é falaciosa a conclusão trazida no Relatório NAC nº 03/2024, de suposta existência de confusão patrimonial entre as empresas, sob o argumento de que a Viva supriria as atividades da Organize, empresa de baixo capital e do Simples Nacional, por meio de empréstimos e aquisição de maquinários para a sua atividade industrial.

De acordo com a Impugnante, diferentemente da informação indicada pela Autoridade Fiscal, o empréstimo contabilizado pela Viva está no Passivo (“Títulos a Pagar”), de modo que o empréstimo foi concedido da Organize para a Viva e não da Viva para Organize.

Enfatiza que não há aqui confusão patrimonial, há simples ocorrência de empréstimos entre empresas, que não é vedada pelo ordenamento jurídico.

Lado outro, a Impugnante assinala que, no tocante à compra de maquinário pela Viva, as aquisições indicadas são em sua maioria posteriores ao período do lançamento em referência (final de 2023), cujo detalhamento é irrelevante para a presente autuação.

Destaca que é proprietária de diversos caminhões, sendo essas as máquinas necessárias para o desenvolvimento da sua atividade de atacadista (doc. nº 07), acrescentando que a proximidade entre as sedes das empresas decorre de sua parceria, para otimização do espaço e pela decisão conjunta dos administradores (que são irmãos), o que também não é ilegal ou vedado pelo ordenamento.

Salienta que, em fiscalização presencial, foi concedido prazo para que ela procedesse à regularização do espaço físico, com a separação dos estabelecimentos das empresas, conforme e-mail anexo (doc. nº 08). Neste contexto, procedeu ao ajuste físico do espaço, tal como sugerido pela Autoridade Fiscal à época, comprovando a sua boa-fé e a independência entre os negócios das empresas. Assim, é de extrema má-fé a postura da Autoridade Fiscal, que concedeu prazo para regularização do espaço e até mesmo aconselhou o procedimento, contudo, mesmo assim ignorou o ajuste realizado pelo contribuinte sob sua recomendação.

Reafirma que a simples proximidade física das empresas não faz com que exista um grupo econômico ou simulação na operação. Apesar da narrativa construída, também não foi demonstrado o controle comum pela Autoridade Fiscal.

A seguir, a Impugnante tece as seguintes considerações acerca das **procurações** acostadas no Anexo 10:

“As procurações outorgadas em **novembro/2019 (e-fls. 81 a 84)** assinadas pelo **Sr. Flávio**, em **nome próprio** e em nome da empresa autuada (**Viva**), foram emitidas em nome do seu **irmão** (Sr. Vitor), mas também de sua **mãe** (Sra. Rita de Cassia Vinte Di Iorio Macieira).

A necessidade de outorga das mencionadas procurações decorreu de situação pontual e

momentânea, qual seja, a ida do Sr. Flávio aos Estados Unidos para realização de curso profissionalizante (**doc. nº 09**). Como se sabe, atualmente, é perfeitamente possível a manutenção da gerência de um negócio à distância. Contudo, a outorga das procurações em cartório foi realizada para possibilitar a assinatura física de documentos no Brasil enquanto o Sr. Flávio não estava no país.

Nada mais razoável do que a outorga ocorrer para familiares do Sr. Flávio, não significando, contudo, que houve a delegação da administração da empresa ou confusão patrimonial por esse motivo.

Ao Sr. Vitor foi confiada a procuração não em função da sua condição de sócio da Organize, mas sim em função da sua condição de familiar do Sr. Flávio, que se ausentou do Brasil temporariamente.

Em relação à procuração outorgada em **setembro/2015 (e-fls. 85 e 86)** em nome da **M&M Cerealista** aos Srs. Flávio e Vitor, por sua vez, também foi **falaciosa** a conclusão da Autoridade Fiscal no sentido de que foram outorgados “*amplos poderes de administração da empresa*” (**e-fl. 16**).

Conforme se depreende do inteiro teor do documento, a procuração foi outorgada em período diverso daquele autuado e com a **finalidade específica** de representação junto ao Ceasa/MG em negócio de transferência do direito de uso de boxes. (...)

(Grifos da Impugnante)

Verifica-se, segundo a Impugnante, mais uma vez a tentativa da Autoridade Fiscal de distorcer a realidade para justificar a sua narrativa de existência de uma única empresa. Ademais, convém destacar que a narrativa elaborada pela Autoridade Fiscal em relação à M&M **não** tem qualquer relação com os fatos geradores analisados nos presentes autos e, muito menos, com os coobrigados em questão.

Informa, nesse sentido, que a gerência daquela empresa não foi exercida pelo sócio da Impugnante ou seu irmão e muito menos foi comprovada pela Autoridade Fiscal, de modo que eventuais ilicitudes cometidas pela M&M, inclusive em período totalmente distinto daquele em análise nos presentes autos, não podem ser imputadas como fundamento no presente caso, mesmo porque a M&M teve sua falência decretada em 2018, sendo que, nos termos do art. 120, da Lei nº 11.101/05, todas as procurações outorgadas pela empresa são automaticamente canceladas com a decretação de sua falência. Assim, à época dos fatos geradores em análise, todas as procurações outorgadas pela M&M estavam canceladas.

Argumenta que, como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, a legislação vigente até 31/12/15, momento de encerramento das atividades da M&M, não previa a mudança de CEST a depender do peso do açúcar vendido, de modo que

nem mesmo havia essa discussão sobre a necessidade de recolhimento de novo ICMS/ST naquela época.

Quanto à sucessão trabalhista, a Impugnante ressalta que ela se refere à responsabilização de fatos pretéritos, bem como tem requisitos próprios de cabimento do Direito do Trabalho, que são inaplicáveis ao Direito Tributário, e que em nada se relaciona ao presente caso ou traz qualquer informação útil sobre a sua estrutura atual.

Portanto, na visão da Impugnante, foi demonstrado que as premissas consideradas na elaborada narrativa fiscal foram falaciosas, obtidas por meio da manipulação dos dados disponíveis para corroborar as conclusões trazidas no Relatório.

Finaliza concluindo que, tendo demonstrado a improcedência das premissas trazidas pela Fiscalização, a existência de propósito comercial da estrutura das empresas, bem como a inexistência de abuso de forma, não deve prevalecer a argumentação de ocorrência de simulação no caso em questão, devendo ser reconhecida a existência legítima da Viva (Impugnante) e da Organize (Coobrigada), bem como a condição da Impugnante de não industrial, mas sim, comerciante atacadista.

Contudo, as alegações da Impugnante não têm o condão de contraditar o feito fiscal.

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que o feito fiscal, em momento algum, despreza o direito à “livre iniciativa” ou impõe restrições à formação de grupos econômicos.

No tocante às consequências tributárias, como destacado pela própria Impugnante, *“o que se proíbe no direito brasileiro são atos de fraude, dolo ou simulação (art. 149, inciso VII, do CTN), por meio do qual o contribuinte comete atos ilícitos para se evadir da cobrança de tributos”*.

É exatamente este o caso dos autos, pois as fartas provas carreadas aos autos pelo Fisco permitem as seguintes conclusões:

- as empresas “Viva” (Autuada) e “Organize” (Coobrigada) formam um grupo econômico irregular (ou de fato), o que será demonstrado nas linhas que se seguem, o que afastará, por completo, as afirmações da Autuada em sentido contrário;
- houve simulação de remessas de açúcar para industrialização (reacondicionamento) da empresa “Viva” (suposta encomendante da industrialização) com destino à “Organize” (suposta industrializadora);
- por consequência, o estabelecimento autuado (“Viva”) não é simplesmente atacadista, como tenta fazer crer a Autuada, pois ele se confunde com o estabelecimento industrial (“Organize”);
- a simulação teve como único intuito a evasão fiscal, ou seja, afastar a responsabilidade do estabelecimento autuado (“Viva”), na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes com o açúcar reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, nos termos estabelecidos no art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 c/c itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo regulamentar;

• há comprovação nos autos de “espaço físico contíguo entre as empresas”, isto é, não se trata de “proximidade entre as sedes das empresas” ou “a simples proximidade física das empresas”, como tenta fazer crer a Autuada.

No presente caso, os atos dolosos e a simulação de operações de remessas de açúcar para industrialização estão devidamente comprovados nos autos, motivo pelo qual não há que se falar em desconsideração de atos ou negócios jurídicos, mas simplesmente de exigência do tributo efetivamente devido e não recolhido aos cofres públicos.

Com relação aos aspectos probantes de todo o acima exposto, seguem abaixo os excertos do Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, no qual constam importantes informações quanto à forma de apuração da infração em análise e dos anexos que o compõem, bem como sobre a caracterização do “grupo econômico irregular”.

Relatório Fiscal Complementar

“... 5 - DAS INCONSISTÊNCIAS VERIFICADAS E APURADAS NO PROCEDIMENTO EXPLORATÓRIO

O procedimento exploratório foi realizado com o objetivo de (...).

Ressalta-se que a Empresa VIVA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. adquire açúcar de cana a granel ou em embalagens superiores a cinco quilos e acondiciona em embalagens menores, de um, dois e cinco quilos para venda.

Com dúvidas sobre a aplicação do ICMS devido por substituição tributária nesses casos, **a referida empresa protocolou uma Consulta de Contribuinte, a qual recebeu o número 41/2016**, cuja cópia encontra-se no Anexo 1, transcrevendo-se trechos dessa resposta, devido a sua importância para esses Autos:

‘CONSULTA DE CONTRIBUINTE N° 041/2016

PTA N°: 45.000010654-91

CONSULENTE: Viva Distribuidora de Alimentos Eireli

ORIGEM: Contagem – MG

ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - APLICABILIDADE - AÇÚCAR – (...)

Logo, estando o produto classificado no código da NBM/SH citado em item da referida Parte 2 e, cumulativamente, enquadrando-se na descrição contida neste mesmo item, aplica-se o referido regime, ressalvadas as hipóteses de inaplicabilidade da substituição tributária previstas na legislação.

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 e 2 – (...)

Porém, se o produto resultante estiver classificado em outra NBM/SH ou em outro item e CEST, deverá ser efetuada a retenção, a título de substituição tributária, relativa a este produto resultante.

Nessa situação, a Consulente poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores, incluído o ICMS recolhido a título de substituição tributária, nos termos previstos no § 8º do art. 66 do RICMS2002, visto que tais mercadorias não foram destinadas à comercialização na forma em que foram adquiridas.’ Grifou-se

(...)

Apesar de a resposta dada na Consulta de Contribuinte nº 41/2016 pela Superintendência de Tributação ter indicado que a Empresa VIVA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. deveria recolher o ICMS/ST, nas saídas de açúcar de cana em embalagens de um, dois e cinco quilos, após a industrialização, não foi adotado qualquer procedimento na mencionada empresa para regularizar essa situação.

Diante dessa conduta, o Fisco iniciou a verificação por meio do exame nas NF-e de saídas, cujos dados para o período de 01/2019 a 07/2019, encontram-se relacionados na planilha denominada de: ‘NF-e Saídas 2019’, apensada no Anexo 2.

Também foram analisadas as NF-e de entradas, cujas informações encontram-se descritas na planilha nominada de: ‘NF-e Entradas 2019’, apensada no Anexo 3. Em seguida, foram averiguados todos esses lançamentos no Sped Fiscal, sejam saídas ou entradas. Tais operações estão relacionados na planilha chamada de: ‘Registro C190 da EFD’, Anexo 4.

Além disso, **foram feitas diligências e averiguações pela Coordenação Regional do Núcleo de Acompanhamento Criminal** da Superintendência Regional de Fazenda II – Contagem nos estabelecimentos das autuadas, tendo sido emitido o **Relatório NAC nº 03/2024, apensado no Anexo 5.**

Ao final, **ficou provado que a Empresa VIVA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.,** após

adquirir açúcar de cana e empacotá-la em embalagens menores, de um, dois e cinco quilos, **não efetuava o destaque do ICMS operação própria, nem do ICMS/ST** na saída desses produtos resultantes da industrialização que fazia, infringindo com isso o disposto nos itens 101.0 e 101.1 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, que relaciona tais produtos como sujeitos ao regime de substituição tributária sob o âmbito de aplicação 17.2 (Interno e nas seguintes unidades da Federação: Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Rio de Janeiro e São Paulo).

O trabalho depreende de análise da Escrituração Fiscal Digital e documentos fiscais, que a Autuada, no período de 01/01/2019 a 31/07/2019, deixou **de destacar e recolher ICMS sobre operação própria e ICMS devido por substituição tributária** incidente nas **operações de saídas internas de açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 quilos** – relacionados nos itens 101.0 e 101.1 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, como sujeitos ao regime de substituição tributária.

[...]

6 – DA FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO

As empresas Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda., representada por seus respectivos sócios, Flávio Vinte Di Iorio Macieira e Vítor Vinte Di Iorio Macieira, constituíram, a partir do desaparecimento da M&M Cerealista, de propriedade do genitor de ambos, um grupo econômico, conforme será demonstrado a seguir:

a) a empresa MASSA FALIDA DE M&M CEREALISTAS LTDA, IE 001.063.142.0037, de propriedade de MAURO MACIEIRA, desapareceu no final de 2015, após sofrer vultosas autuações relacionadas com apropriação indevida de crédito relativo a notas fiscais falsas e ideologicamente falsas, descritas no AI 01.000328825-46. Sua inscrição estadual foi suspensa em 31/12/2015 e cancelada em 01/09/2016, em razão desse desaparecimento, conforme tela do SICAF no Anexo 6;

b) em 14/03/2014, os irmãos Vítor Vinte Di Iorio Macieira e Flávio Vinte Di Iorio Macieira abriram a sociedade V&F Participação e Patrimônio Ltda, CNPJ nº 19.954705/0001-76 e em 30/10/2015, através de alteração contratual, alteraram o nome para Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e o objeto social para

comércio atacadista de alimentos, mesma atividade da M&M Cerealista, IE 001.063.142.0037, que teve a inscrição estadual cancelada na mesma época e pertencia a Mauro Macieira, pai deles, de acordo com a documentação apensada no Anexo 7;

c) a empresa Organize Empacotadora e Locação Ltda. foi aberta em 05/10/2015, também no mesmo período do cancelamento da M&M Cerealista, tendo como titular Vítor Vinte Di Iorio Macieira, segundo contrato social apensado no Anexo 8;

As empresas Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e Organize Empacotadora e Locação Ltda., imediatamente após serem criadas passaram a comercializar com os mesmos clientes e fornecedores da carteira da M&M Cerealista e tiveram, já no primeiro ano, faturamento de valor próximo desta última, ressaltando que a contabilidade das supracitadas empresas e da M&M CEREALISTAS LTDA. é a mesma, a 'AV Contabilidade e Assessoria LTDA.', que prestou serviço para as três sociedades no mesmo período de encerramento irregular da M&M CEREALISTAS LTDA, abertura e alterações contratuais da Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e Organize Empacotadora e Locação Ltda., conforme Anexo 9.

Reforça a existência de grupo econômico, as procurações juntadas ao PTA 01.001198392-01, cujas cópias estão apensadas no Anexo 10. São elas:

1) Procuração do Tabelionato Mota - 1º Ofício de Notas da Comarca de Contagem, Livro 707, folha 103 de 27/11/2019, onde a Viva Distribuidora de Alimentos através de seu proprietário Flávio Vinte Di Iorio Macieira, outorga a Vitor Vinte Di Iorio Macieira amplos poderes de administração da referida empresa;

2) Procuração do Tabelionato Mota - 1º Ofício de Notas da Comarca de Contagem, Livro 707, folha 046 de 21/11/2019, onde Flávio Vinte Di Iorio Macieira outorga a Vitor Vinte Di Iorio Macieira "poderes ilimitados para tratar todos e quaisquer direitos do outorgante";

3) Procuração do Tabelionato Mota - 1º Ofício de Notas da Comarca de Contagem, Livro 659, folha 300 de 01/09/2015, onde a M & M Cerealista através de seu proprietário Mauro Macieira outorga a Flávio Vinte Di Iorio Macieira amplos poderes de administração da empresa.

Corroborando com a comprovação de formação de grupo econômico, a confusão patrimonial existente entre as

empresas Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda., haja vista possuírem diversas transferências de numerário, na forma de empréstimo, realizadas entre si, sem menção a juros ou correção monetária, ou seja, os empréstimos foram contraídos sem nenhum ônus, indicando tratar-se de simples transferências. Isto foi identificado pela Fiscalização Mineira ao analisar documentação apresentada pelas referidas empresas, por solicitação no despacho interlocutório expedido pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, na sessão de julgamento de 11/08/2022, do PTA 01.001198392-01.

Tal conduta se manteve nos anos de 2019 a 2022, conforme consta dos balanços patrimoniais e livros razão, juntados, nessa ordem, nos Anexos 11 e 12, acrescido pelos anos de 2016 a 2018, que se encontram apensados nos Anexos 13 e 14.

Salienta-se que a publicidade do grupo econômico formado pelas Empresas Viva Distribuidora de Alimentos e Organize Empacotadora e Locação está disposta no site da marca de açúcar VIVAÇUCAR, de produção da Viva Distribuidora de Alimentos, <https://vivacucar.com.br/cliente/organize-empacotadora-e-locacao-epp/>, onde o nome 'Organize Empacotadora e Locação Epp' está no alto da página. Pouco abaixo está o logo e nome da Organize junto com a foto e o nome de Flávio Vinte, que é proprietário da Viva Distribuidora de Alimentos. Mais abaixo, separado por um traço encontra-se o logo da VIVAÇUCAR e o endereço e telefone da Viva Distribuidora de Alimentos. A imagem da página supracitada encontra-se disponível no Anexo 15 deste AI, arquivo 'Print Site.jpg'.

Por oportuno, destaca-se que o Juiz Titular da 6ª Vara do Trabalho de Contagem, no processo nº ATOrd_001017666.2016.5.030164, o qual se encontra no Anexo 16, ao concluir na ação trabalhista proposta por ex-funcionária da M&M Cerealista que esta empresa faz parte de mesmo grupo econômico das empresas Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda., decidiu pela responsabilidade solidária de tais firmas quanto às parcelas rescisórias deferidas à autora, ao sentenciar:

[...]

Enfatiza-se que a sentença de 1º Grau foi confirmada em 2ª Instância, no Tribunal de Regional do Trabalho

da 3ª Região, consoante Acórdão apensado no Anexo 17, cujo trecho transcreve-se:

[...]

Em virtude desse conjunto de provas acima citadas, a 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, no Acórdão 24.444/23/1ª, relativo ao PTA 01.001198392-01, reconheceu, em acusação fiscal idêntica à do presente Auto de Infração, a existência de grupo econômico entre as empresas Viva Distribuidora de Alimentos Ltda. e Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda., como também acatou a responsabilidade dos respectivos sócios Flávio Vinte Di Iorio Macieira e Vítor Vinte Di Iorio Macieira por tal crédito tributário, nos seguintes termos:

[...]

Por sua parte, **a Coordenação Regional do Núcleo de Acompanhamento Criminal da Superintendência Regional de Fazenda II – Contagem**, nas diligências realizadas nos estabelecimentos das autuadas, **evidenciou outros elementos que caracterizam a existência de grupo econômico**, segregação irregular de atividade e confusão patrimonial entre as empresas VIVA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. e ORGANIZE EMPACOTADORA E LOCAÇÃO LTDA., **conforme apontado no Relatório NAC nº 03/2024, apensado no Anexo 5, cujos excertos se reproduz:**

(...) (Grifou-se)

Mencione-se que os apontamentos do Relatório NAC nº 03/2024 já constam das análises preliminares.

Como ressaltado anteriormente, o entendimento em relação à ilicitude dos atos narrados, é corroborado pelo posicionamento da Receita Federal do Brasil, no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/18, em que esclarece que o abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas, mediante direção única (“grupo econômico irregular”), é considerado ato ilícito que enseja a responsabilidade solidária dos envolvidos.

Ainda que a Autuada defenda não haver qualquer irregularidade em sua atividade operacional, contestando diversos pontos do Relatório NAC nº 03/2024, tais argumentos apresentados não merecem prosperar.

É importante destacar que a conclusão pela existência de um grupo econômico irregular decorre da análise abrangente de todo o conjunto probatório levantado pela Fiscalização, não havendo como se tratar cada uma das provas isoladamente, como pretende a Defesa. Isso porque nem todas as condutas citadas se referem a atos ilícitos ou ocorridos durante o período da autuação, mas são elementos

que reforçam o entendimento de que, na prática, operam as empresas como uma única entidade empresarial.

Dentre os diversos indícios considerados pela Fiscalização que levaram à conclusão da existência de grupo econômico irregular, destacam-se os seguintes:

- quadros societários familiares;
- objetos sociais similares ou interdependentes;
- compartilhamento dos mesmos prestadores de serviços, tais como advogados e contadores;
- reconhecimento de grupo econômico pela justiça do trabalho;
- segregação artificial de atividade;
- espaço físico contíguo entre as empresas;
- compartilhamento de gerência e gestão de empresas;
- empréstimos entre as empresas em valores vultosos e incompatíveis com o porte empresarial da Organize;
- aparecimento da Coobrigada Organize em destaque no sítio eletrônico da Autuada Viva, com a foto do Coobrigado Flávio (proprietário da Viva);
- aquisição, pela Viva, de máquinas e equipamentos utilizados pela Organize em suas operações.

Embora a legislação preveja a possibilidade de formação de grupos empresariais, em conformidade com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404/76, seja para otimização do controle da atividade, seja para planejamento tributário, conforme alega a Impugnante, a formação de grupo econômico irregular, ou de fato, mediante simulação e segregação artificial de atividades, configura ato ilícito.

A condição de grupo econômico irregular pelas empresas Viva e Organize já havia sido reconhecida pela justiça do trabalho, em processos movidos por antigos colaboradores.

Embora o reconhecimento da existência de grupo econômico familiar pela justiça do trabalho não produza efeitos automáticos na esfera tributária, é mais um elemento a reforçar as demais provas quanto ao ilícito cometido.

Assim, ainda que a Impugnante defenda que informações referentes a períodos anteriores e posteriores ao da autuação devem ser desconsideradas, a exemplo da aquisição de máquinas e equipamentos pela Viva, para uso da Organize, que teriam ocorrido em sua maioria no ano de 2023, e a relação dos sócios com a M&M, que seria anterior ao período autuado, tais informações reforçam o entendimento de que as empresas, na prática, operam como uma única entidade empresarial.

Sobre a alegação de que os empréstimos teriam sido realizados pela Organize em favor da Viva, e não o contrário, tal argumento não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que a caracterização de confusão patrimonial independe da direção do fluxo do montante transferido.

Além disso, o fato da “Organize”, empresa do simples nacional, com capital social de R\$ 80.000,00, ter um saldo credor de R\$ 4.645.800,47 em operações de empréstimos com a “Viva”, reforça ainda mais a tese defendida pelo Fisco.

A conclusão quanto à correção do feito fiscal é corroborada pela decisão relativa ao Acórdão nº 24.444/23/1ª, que analisou matéria idêntica, inclusive no tocante ao Relatório NAC nº 03/2024, relativa ao período de 01/01/16 a 31/12/18, envolvendo os mesmos Sujeitos Passivos, e aprovou o lançamento analisado, por ter concluído que havia **“fartas provas da existência de um grupo econômico irregular”**, tendo rechaçado todos os argumentos em sentido contrário.

• Alegações quanto ao “Erro na identificação do momento da ocorrência do fato gerador”:

A Impugnante reafirma que não foi intimada para prestar nenhum esclarecimento durante o procedimento de fiscalização. Se fosse intimada, teria sido esclarecido o fato de que ela não é industrial, nos termos do entendimento da própria Sefaz, eis que realiza todas as industrializações por encomenda, em estabelecimento de terceiro.

Expõe que, com essa informação, o lançamento deveria ter sido feito, nos termos do art. 18, inciso II, § 3º do Anexo XV, do RICMS/02, na entrada da mercadoria após a industrialização pela Organize, por sua encomenda. Contudo, esse não foi o procedimento adotado pela Fiscalização.

Relata que a acusação fiscal, nas suas palavras embasou-se nas notas fiscais de saída, por ela emitidas sem o destaque e recolhimento de ICMS e ICMS/ST, complementando que a autuação se deu com base em entendimento da Consulta Contribuinte nº 041/2016.

A seu ver, porém, a referida consulta partiu da premissa equivocada de que ela *“realiza, em seu estabelecimento, empacotamento em embalagens menores do açúcar adquirido para atendimento ao mercado”*, considerando-a como estabelecimento industrial, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “d” do RICMS/02.

Reitera, contudo, que não realiza a industrialização no seu estabelecimento, eis que remete os seus produtos para industrialização por encomenda por prestadora de serviço (“Organize”), esta sim, industrial.

Lembra que, nos termos da legislação estadual, estabelecimento industrial corresponde àquele *“que desempenha uma das atividades de industrialização”* descritas em lei, conforme já definido no art. 222, inciso II do RICMS/02. Consequentemente, nas hipóteses de o estabelecimento não realizar nenhuma das atividades industrialização descritas em lei, tal como ocorre na industrialização por encomenda em que todo o processo é terceirizado, não há que se falar em estabelecimento industrial.

Tece as seguintes considerações adicionais sobre essa questão:

“O art. 196, do RICMS/02, por sua vez, determina que a legislação tributária federal é subsidiária em face da legislação estadual do imposto, razão pela qual a

própria Sefaz/MG reiteradamente manifesta o entendimento de que *‘a equiparação do estabelecimento comercial a estabelecimento industrial, oferecida pela legislação do IPI (normas federais), não tem efeitos para fins de aplicação da legislação do ICMS’* (Consulta Contribuinte nº 258/2015).

Desta maneira, em que pese a equiparação da Impugnante a industrial prevista no Regulamento do IPI (art. 9º, inciso IV, do RIPI/2010), **não há previsão de aplicação da mencionada equiparação na legislação mineira.** Nesse sentido, conforme reiteradas consultas emitidas pela Sefaz/MG *‘[a] legislação tributária mineira não prevê a equiparação do estabelecimento atacadista, que ENCOMENDA a industrialização das mercadorias que comercializa, com a indústria, para fins de aplicação ou não do regime de substituição tributária’* (Consulta Contribuinte nº 062/2015).

Esse é também o entendimento adotado pela Sefaz/MG na Consulta Contribuinte nº 166/2015, que ressaltou de forma categórica que **‘se todo o processo de industrialização for terceirizado,** conforme informa a Consultante, **esta não se caracteriza como industrial,** na medida em que não desempenha no próprio estabelecimento nenhuma das atividades descritas como industrialização’. No mesmo sentido, *vide* Consultas Contribuinte 258/2015 e 113/2020.

A ausência de equiparação da Impugnante a industrial para fins de tributação estadual é relevante na medida em que fica caracterizada a sua condição de **não industrial.**

No que se refere à tributação das operações de industrialização por encomenda, conforme disposto no art. 18, inciso II, § 3º do Anexo XV do RICMS/02, a incidência do ICMS/ST **deveria ocorrer na entrada da mercadoria** após a industrialização por encomenda.

Com base no exposto, considerando que a Impugnante não é industrial, eis que não realiza nenhuma hipótese de industrialização no seu estabelecimento, o ICMS/ST seria devido no retorno da mercadoria da industrialização realizada por encomenda, em estabelecimento de terceiro, isto é, no retorno das mercadorias após a industrialização por encomenda no estabelecimento da Organize.

Nesse sentido, já esclareceu a própria SEF/MG na Consulta de Contribuinte nº 62/2015:

(...)

São inúmeras as Consultas de Contribuinte que corroboram o entendimento acima. A título de exemplo, confira-se o entendimento exarado nas seguintes Consultas de Contribuinte:

Consulta de Contribuinte nº 263/2010

[C]aso o ENCOMENDANTE seja estabelecimento não industrial, será devida a retenção do ICMS a título de substituição tributária na entrada do produto em seu estabelecimento, consoante o § 3º do art. 18 referido.

Consulta de Contribuinte nº 189/2020

Nota-se que, de um lado, os estabelecimentos não-industriais, com exceção dos casos previstos no § 6º do mesmo artigo, devem apurar e recolher o imposto no momento da entrada das mercadorias no estabelecimento ENCOMENDANTE e, por exclusão, os estabelecimentos industriais e os excepcionados no § 6º do mesmo artigo, recolhem o imposto e calculam o ICMS/ST na saída.

Consulta Contribuinte nº 113/2020

A substituição tributária do imposto não se aplica às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária, consoante ao disposto no inciso II do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

O entendimento se repete no âmbito deste CCMG, conforme acórdão abaixo, citado a título exemplificativo:

(...) (CCMG. Acórdão 24.015/22/1ª. Relator Geraldo da Silva Datas. Julgamento em 22/02/2022)

...” (Grifos da Impugnante)

Argumenta que, considerando a disposição do art. 18, § 3º do Anexo XV do RICMS/02, conclui-se que o ICMS/ST exigido nos presentes autos deveria ter sido cobrado no momento do retorno das mercadorias da Organize, após a industrialização por encomenda, ou seja, na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, e não na saída, como feito pela Autoridade Fiscal.

Como visto acima, todos os argumentos da Impugnante estão centrados no fato de que o estabelecimento autuado (“Viva”) não seria industrial, mas sim um comércio atacadista, sendo o açúcar por ele adquirido remetido à Coobrigada (“Organize”) para fins de industrialização (acondicionamento/reacondicionamento do açúcar em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, próprias para vendas à consumidor final).

No entanto, na Consulta por ela formulada à Superintendência de Tributação (SUTRI/SEF/MG) sobre a matéria em análise, que recebeu o número 041/2016, a própria Impugnante (à época, Consulente), declarou que **“realiza, em seu estabelecimento, empacotamento em embalagens menores do açúcar adquirido para atendimento ao mercado**, fato que lhe causa dúvidas quanto ao correto momento do recolhimento do ICMS/ST”, confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 041/2016

PTA Nº: 45.000010654-91

CONSULENTE: Viva Distribuidora de Alimentos Eireli

ORIGEM: Contagem - MG

“... Exposição:

A Consulente, com apuração e recolhimento do ICMS pelo sistema ‘débito/crédito’, tem como atividade principal informada no cadastro estadual o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01).

Informa que adquire açúcar em operação interna e interestadual, recolhendo o ICMS/ST no momento da entrada em cumprimento ao Protocolo ICMS nº 21/1991.

Declara que realiza, em seu estabelecimento, empacotamento em embalagens menores do açúcar adquirido para atendimento ao mercado, fato que lhe causa dúvidas quanto ao correto momento do recolhimento do ICMS/ST.

Transcreve o art. 4º do Regulamento do IPI (RIPI), afirmando que (...).

Diz que, segundo o inciso I do § 2º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à necessidade específica do consumidor final.

Explica que ao se confrontar o teor da norma federal e da norma estadual, **não consegue definir de forma precisa o que é considerado como industrialização para aplicação do ICMS/ST.**

Apesar de a operação de empacotamento estar prevista no RIPI como uma atividade industrial, diz que o teor do art. 117 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 **deixa transparecer que a simples colocação de uma nova embalagem de açúcar não caracteriza industrialização para fins de aplicação do ICMS/ST.**

Com dúvida sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

Consulta:

1 - O empacotamento em embalagens menores de açúcar de cana caracteriza o processo de industrialização para fins de aplicação do ICMS/ST?

2 - Caso positivo o item anterior, **estaria a Consulente obrigada a recolher o ICMS devido a título de substituição tributária nas saídas destes produtos?**

Resposta:

[...]

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 e 2 - ...

[...]

Neste sentido, **o empacotamento do açúcar de cana está enquadrado no conceito de industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento**, definido na alínea “d” do inciso II do citado art. 222, o qual se refere à modalidade de industrialização que importa em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.

[...]

Porém, **se o produto resultante estiver classificado em outra NBM/SH ou em outro item e CEST, deverá ser efetuada a retenção, a título de substituição tributária, relativa a este produto resultante ...**” (Grifou-se)

Portanto, a Consulta acima não partiu da premissa equivocada de que a Autuada *“realiza, em seu estabelecimento, empacotamento em embalagens menores do açúcar adquirido para atendimento ao mercado”*, como tenta fazer crer a Impugnante, pois foi ela mesma que declarou realizar o “empacotamento do açúcar” em seu estabelecimento.

Saliente-se, por crucial neste processo, que todo o arcabouço de defesa cai por terra à vista da própria declaração da Autuada de que “realiza, em seu estabelecimento, empacotamento em embalagens menores do açúcar adquirido para atendimento ao mercado”.

A resposta à Consulta foi absolutamente clara no sentido da responsabilidade da Impugnante, porém, mesmo com tal resposta objetiva, a Impugnante não seguiu as orientações recebidas, pois não efetuou a retenção do ICMS/ST relativo às operações autuadas, assim como não destacou o ICMS relativo às suas próprias operações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, já foi amplamente demonstrado no processo que o Fisco apresentou elementos e provas robustas que indicam que as empresas “Viva” (alegada encomendante do reacondicionamento) e a “Organize” (suposta industrializadora), formam um grupo econômico irregular (ou de fato), ou seja, na prática é a “VIVA” (estabelecimento autuado) que de fato industrializa e comercializa o açúcar reembalado.

Assim, não se aplica ao caso dos autos a regra contida no art. 18, § 3º do Anexo XV do RICMS/02, que se refere, exclusivamente, a estabelecimento não industrial.

RICMS/02

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

[...]

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º.
(Grifou-se)

De igual forma, as consultas de contribuintes e o acórdão mencionados pela Impugnante não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que se referem a estabelecimentos não industriais (estabelecimentos encomendantes não industriais).

Reitere-se: ainda que a Autuada, do ponto de vista formal, esteja cadastrada como estabelecimento comercial atacadista, os fatos e documentos acostados aos autos pelo Fisco comprovam que ela exerce, de fato, a atividade industrial (reacondicionamento de açúcar), tendo em vista a confusão patrimonial e formação de grupo econômico irregular (ou de fato), com o suposto estabelecimento industrial (“Organize”).

Assim sendo, ao contrário das alegações da Impugnante, as exigências fiscais estão plenamente respaldadas na legislação vigente.

• Alegações quanto ao “Erro na apuração do *quantum* devido. Desconsideração dos valores já recolhidos a título de ICMS e ICMS/ST ao longo da cadeia. Violação à materialidade do ICMS nos moldes previstos na Lei Kandir”:

A Impugnante expõe que, por expressa disposição constitucional, o ICMS é um tributo não cumulativo, que prevê, na sua própria materialidade, a compensação dos valores cobrados nas operações anteriores (art. 155, §2º, inciso I, da CF/88). Exatamente por esse motivo que o ICMS/ST, quando não previsto um preço final específico, é calculado com base em uma margem de valor agregado, a MVA.

Narra que o Fisco desconsiderou os valores destacados nos documentos fiscais dos fornecedores da Autuada e GNREs (doc. nº 11), seja a título de ICMS operação própria, seja a título de ICMS/ST.

Afirma, nessa linha, que durante todo o período autuado, já houve o recolhimento aos cofres públicos do imposto, conforme demonstrativo anexado à sua defesa (doc. nº 10), que estão sendo desconsiderados pela Autoridade Fiscal, em manifesto *bis in idem*.

Pontua que, sendo o ICMS um imposto incidente sobre a margem agregada, a exigência nos termos da autuação em referência consiste em violação à própria materialidade do imposto.

Ressalta que não desconhece as disposições do art. 89-A e art. 195 do RICMS/02, cujas legalidade e inconstitucionalidade poderão ser contestadas junto ao Poder Judiciário, não sendo este, porém o seu pleito neste momento, dada a limitação do âmbito de atuação do CC/MG.

Destaca que, independentemente de tais previsões, este E. Conselho também é obrigado a aplicar as demais disposições legais sobre a matéria, de modo que não pode permitir a violação à própria materialidade do imposto. Cita, nesse sentido, o Acórdão nº 22.362/16/1ª.

Requer, nesses termos, que seja reconhecida a nulidade do lançamento em análise, pela desconsideração da própria materialidade do ICMS, que é um imposto sobre o valor agregado.

Pleiteia, *subsidiariamente*, caso se entenda possível refazer o lançamento tributário, em violação ao disposto no art. 146 do CTN, a dedução de todos os créditos de ICMS e ICMS/ST decorrentes da aquisição do açúcar, nos termos do art. 150, § 3º do CTN, com o conseqüente recálculo de todas as penalidades aplicadas sobre a base de cálculo até então equivocada.

Inicialmente, a alegada nulidade do Auto de Infração já foi rechaçada no tópico relativo às preliminares.

As aquisições de açúcar a granel efetuadas pela Impugnante estão sujeitas à substituição tributária, com retenção do ICMS/ST a cargo dos remetentes (ou com ICMS/ST devido no momento das entradas do açúcar no estabelecimento, na ausência de Protocolo ou Convênio), conforme art. 117 do Anexo XV do RICMS/02 c/c item 101.2 do Capítulo 17 do mesmo Anexo.

Como já afirmado, para fins tributários, o açúcar cristal reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, como é o caso dos autos, é considerado um novo produto, possuindo, inclusive, Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) distinto, também sujeito à substituição tributária, em relação às operações subsequentes praticadas pelo estabelecimento industrial empacotador (Impugnante), nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 c/c itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo XV, normas estas não observadas pela Impugnante.

Contudo, como não há operação subsequente com a mesma mercadoria originalmente adquirida com a retenção do ICMS/ST (açúcar “a granel”), o art. 66, § 8º do RICMS/02 autoriza a anulação dos efeitos da substituição tributária anterior, mediante apropriação, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores (ICMS/OP e ICMS/ST anteriormente retido).

Esclareça-se que os créditos relativos à anulação dos efeitos da substituição tributária anterior não se distinguem, isto é, a apropriação é feita somando-se o ICMS/OP e o ICMS/ST, cujo montante passa a integrar a conta corrente fiscal do contribuinte (ICMS por entradas – normal), sendo compensados, exclusivamente, com os débitos de ICMS relativo às operações próprias futuras.

Repita-se que o direito à sua apropriação dos créditos relativos à anulação dos efeitos da substituição tributária anterior foi reconhecido pela solução externada pela SUTRI/SEF/MG em resposta à Consulta de Contribuinte nº 041/2016, formulada pela Autuada.

No entanto, como já afirmado, a Impugnante não seguiu as orientações da Consulta acima, seja em relação ao recolhimento do ICMS/OP e do ICMS/ST devido ao erário, seja em relação à anulação dos efeitos da retenção anterior efetuada pelos seus fornecedores.

De todo modo, pelas razões acima, a Impugnante poderia ter apropriado, à época própria, ou extemporaneamente, nos termos previstos no art. 67, § 2º do RICMS/02, os créditos a que tinha e tem direito, mesmo após a ação fiscal, pois o Fisco em momento algum lhe negou este direito.

Esses créditos extemporâneos seriam mantidos em sua conta gráfica para fins de compensação com os débitos relativos às suas operações futuras (não abrangidas pela autuação), inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

Não há que se falar, também, em *bis in idem*, como alegado pela Impugnante, pois, além de se tratar de mercadorias com CESTs distintos, os efeitos da ST anterior são anulados mediante creditamento dos valores a ela relativos (ICMS/OP e ICMS/ST).

O direito ao crédito, entretanto, não assegura à Impugnante a compensação dos créditos relativos às operações anteriores com os débitos vencidos.

Como não houve o destaque do ICMS operação própria e do ICMS/ST nas notas fiscais de saídas emitidas pela Impugnante, o prazo para o recolhimento do imposto incidente nas operações praticadas pela Autuada encontrava-se vencido desde as datas de emissão dos respectivos documentos fiscais, a teor do disposto no art. 89 do RICMS/02.

Por sua vez, o art. 89-A do mesmo regulamento estabelece, claramente, a vedação à compensação de créditos de ICMS com os valores do tributo cujos prazos de recolhimento estejam vencidos.

Com relação ao Acórdão nº 22.362/16/1ª, mencionado pela Impugnante, insta destacar que, além de não se referir a operações com açúcar, a dedução de valores retidos na etapa imediatamente anterior com cosméticos, entre estabelecimentos interdependentes, foi feita por liberalidade/iniciativa do próprio Auditor autuante, fato que não obriga os demais Auditores Fiscais a trilharem o mesmo caminho, especialmente em função das regras estabelecidas nos arts. 89, inciso IV e 89-A do RICMS/02, acima reproduzidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitere-se, porém, que o Fisco não nega o direito à apropriação dos créditos reclamados pela Impugnante.

Correto, portanto, o procedimento fiscal.

• Alegações quanto à “Necessidade de exclusão da saída dos valores decorrentes de açúcar objeto de mera revenda, sem mudança de CEST” e quanto ao “Erro na exclusão das devoluções”:

Os argumentos relativos aos tópicos em epígrafe afiguram-se prejudicados, pois, como já discorrido, o Fisco retificou o crédito tributário.

• Alegações quanto à “Impossibilidade de nova exigência de ICMS/ST, com base na mesma MVA. Subversão da lógica da substituição tributária”:

Após tecer comentários sobre os critérios de apuração do ICMS/ST, a Impugnante afirma que no caso específico do açúcar, considerando que não há preço fixo ou sugerido, há aplicação de MVA, sendo prevista na legislação mineira uma MVA única independentemente da quantidade da embalagem, da alteração do CEST ou da atividade do substituto.

Assim, na sua visão, havendo uma única MVA prevista na legislação, deve-se reconhecer que ela é calculada para aplicação na saída da usina, eis que é o primeiro momento de incidência de ICMS/ST.

De acordo com a Impugnante, a Autuação, nos termos em que procedida pela Autoridade Fiscal, enseja a aplicação em duplicidade desta MVA única. Isso, porque a MVA teria sido aplicada na saída da indústria, já considerada a margem de valor que seria agregada na cadeia, sendo indevida a sua nova aplicação sobre o preço na saída por ela promovida.

Portanto, no seu entender, considerando que no caso em análise já houve o recolhimento do ICMS/ST com base na aplicação da MVA única sobre o preço de saída de seu fornecedor (usina), há de se reconhecer que o valor recolhido já levou em consideração uma base presumida com a consideração da margem de valor agregada em toda a cadeia, de modo que já foi calculada a presunção de valor de venda ao consumidor final, não havendo que se falar em necessidade de novo recolhimento de ICMS/ST no caso em questão.

Conclui, nessa linha, que deve ser reconhecida a improcedência da exigência em referência, eis que o recolhimento de ICMS/ST pela usina já levou em consideração a margem de valor que será agregada ao longo de toda a cadeia de consumo do açúcar, sob pena de confisco. Subsidiariamente, reitera o seu pedido para que, no mínimo, sejam abatidos os recolhimentos efetuados pelos fornecedores da Impugnante da exação ora exigida.

Contudo, os argumentos da Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

Como já informado, a Impugnante adquire açúcar em grandes quantidades, empacotadas em bags de 50 kg ou 1,5 tonelada, segundo sua própria informação.

O açúcar assim recebido, é reacondicionado em embalagens de 1, 2 kg e 5 Kg, próprias para venda a consumidor final, atividade caracterizada como industrialização, na modalidade de acondicionamento/reacondicionamento, nos termos do art. 222, inciso II, alínea “d” do RICMS/02.

Assim, as aquisições em questão estão sujeitas à substituição tributária, com retenção do ICMS/ST a cargo dos remetentes (ou com ICMS/ST devido no momento das entradas do açúcar no estabelecimento, na ausência de Protocolo ou Convênio), conforme art. 117 do Anexo XV do RICMS/02 c/c item 101.2 do Capítulo 17 do mesmo Anexo.

Porém, para fins tributários, o açúcar cristal reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg é considerado um novo produto, possuindo, inclusive, Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) distinto, também sujeito à substituição tributária, em relação às operações subsequentes praticadas pelo estabelecimento industrial empacotador (Impugnante), nos termos do art. 12 do Anexo XV do RICMS/02 c/c itens 101.0 e 101.1 do Capítulo 17 da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Como ressaltado no tópico anterior, exatamente por se tratar de mercadorias distintas (para fins tributários), ou seja, como não há operação subsequente com a mesma mercadoria originalmente adquirida com a retenção do ICMS/ST (açúcar “a granel”), o art. 66, § 8º do RICMS/02 autoriza a anulação dos efeitos da substituição tributária anterior.

Assim, a Impugnante poderia ter apropriado, à época própria, ou extemporaneamente, nos termos previstos no art. 67, § 2º do RICMS/02, os créditos a que tinha e tem direito.

Ademais, como bem salienta o Fisco, não há como afirmar que a aplicação de uma MVA no produto resultante de um processo de industrialização, com CEST e margem de lucro diferentes, tem o mesmo efeito de sua aplicação quando da saída da matéria-prima da usina. Isso porque o processo de reembalagem descaracteriza toda a cadeia posterior de preços e margens de lucro.

Além disso, como visto acima, a legislação estabelece claramente a necessidade de novo recolhimento do ICMS/ST em razão da comercialização de produtos resultantes de processo de industrialização (acondicionamento ou reacondicionamento), em que há alteração do CEST, como ocorreu no caso dos autos.

Não há que se falar, portanto, em “Impossibilidade de nova exigência de ICMS/ST, com base na mesma MVA” ou em “Subversão da lógica da substituição tributária”, como tenta fazer crer a Impugnante.

• Alegações quanto à “Impossibilidade de aplicação da multa isolada. Valor da base de cálculo do ICMS/ST está consignado nas informações complementares da nota fiscal”:

Constitui improcedente a alegação da Impugnante de que não poderia ser aplicada a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em razão de ter sido informado o valor referente à base de cálculo e ICMS/ST cobrado

pelo seu fornecedor (operação anterior), no campo informações complementares e na descrição dos produtos.

Além de se tratar de produtos com CEST distintos, ou seja, mercadorias distintas, para fins tributários, as operações (de aquisição e revenda, com industrialização/recondicionamento) e respectivas bases de cálculo também não se confundem.

Como visto acima, era obrigação da Impugnante efetuar nova retenção do ICMS/ST relativo às operações subsequentes com o açúcar reacondicionado em embalagens de 1, 2 e 5 Kg, consignando em suas notas fiscais de saídas as respectivas bases de cálculo da substituição tributária, o que não ocorreu no caso presente.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS operação própria e pelo ICMS/ST apurados, acrescidos das Multas de Revalidação estabelecidas no art. 56, inciso II (50%) e § 2º, inciso I (100%) da Lei nº 6.763/75, assim como da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII e § 2º, inciso I da mesma lei, observada a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às págs. 634/636.

2.3. Da Sujeição Passiva:

Como já informado, foram incluídos no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigados, o sócio administrador da Autuada, Sr. Flávio Vinte Di Iorio Macieira, a empresa Organize Empacotadora de Alimentos e Locação Ltda e o proprietário desta última, Sr. Vítor Vinte Di Iorio Macieira, em razão de formação de grupo econômico e atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c arts. 124, incisos I e II e 135, inciso III do CTN.

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

[...]

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

I - o mandatário, o preposto e o empregado;

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.

A inclusão da empresa “Organize” na condição de responsável solidária pelo crédito tributário ocorreu com fundamento no art. 124, incisos I e II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, em razão da formação de grupo econômico irregular.

As provas carreadas aos autos pelo Fisco demonstram que há um evidente interesse comum de todos os envolvidos no fato gerador da obrigação tributária, na acepção dada ao termo pelo Parecer Normativo nº 04, de 10 de dezembro de 2018, da Receita Federal do Brasil (RFB), abaixo parcialmente reproduzido:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB 04, DE 10/11/2018

“... A) A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA A QUE SE REFERE O INCISO I DO ART. 124 DO CTN DECORRE DE INTERESSE COMUM DA PESSOA RESPONSABILIZADA NA SITUAÇÃO VINCULADA AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO, QUE PODE SER TANTO O ATO LÍCITO QUE GEROU A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO O ILÍCITO QUE A DESFIGUROU;

(...)

B.3) SÃO ATOS ILÍCITOS QUE ENSEJAM A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA: (I) ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM QUE SE DESRESPEITA A AUTONOMIA PATRIMONIAL E OPERACIONAL DAS PESSOAS JURÍDICAS MEDIANTE DIREÇÃO ÚNICA (“GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR”); (II) EVASÃO E SIMULAÇÃO E DEMAIS ATOS DELES DECORRENTES; (III) ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA PELA SUA UTILIZAÇÃO PARA OPERAÇÕES REALIZADAS COM O INTUITO DE ACARRETAR A SUPRESSÃO OU A REDUÇÃO DE TRIBUTOS MEDIANTE MANIPULAÇÃO ARTIFICIAL DO FATO GERADOR (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO);

(...)

C.2) O GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR DECORRE DA UNIDADE DE DIREÇÃO E DE OPERAÇÃO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS DE MAIS DE UMA PESSOA JURÍDICA, A QUAL DEMONSTRA A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ARTIFICIALIDADE DA SEPARAÇÃO JURÍDICA DE PERSONALIDADE: ESSE GRUPO IRREGULAR REALIZA INDIRETAMENTE O FATO GERADOR DOS RESPECTIVOS TRIBUTOS E, PORTANTO, SEUS INTEGRANTES POSSUEM INTERESSE COMUM PARA SEREM RESPONSABILIZADOS;

C.3) UMA VARIÁVEL PARA A CRIAÇÃO DO GRUPO IRREGULAR É A CORRIQUEIRA SITUAÇÃO DE CONFUSÃO PATRIMONIAL COM O INTUITO DE FRAUDE A CREDORES, PRINCIPALMENTE A FAZENDA NACIONAL; SEU OBJETIVO É NÃO SÓ A MANIPULAÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES FUTUROS, MAS TAMBÉM OCULTAR OS REAIS SÓCIOS DO EMPREENDIMENTO E/OU ESVAZIAR O PATRIMÔNIO REFERENTE AO PASSIVO TRIBUTÁRIO; ... (GRIFOU-SE)

É importante ressaltar que a responsabilidade solidária não é caracterizada pela formação de grupo econômico em si, que poderia ocorrer de forma regular conforme dispõe os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404/76, mas decorre do abuso da personalidade jurídica caracterizada, neste caso, pela segregação irregular de atividades e pela confusão patrimonial, comprovadas pelas contundentes provas apresentadas nos autos.

Com relação aos sócios das empresas envolvidas no ilícito fiscal em análise (Srs. Flávio Vinte Di Iorio e Vítor Vinte Di Iorio Macieira), cabe destacar que a infração narrada no Auto de Infração, devidamente caracterizada nos autos, não se confunde com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infração em cuja definição o dolo específico é elementar.

Como já afirmado, há fartas provas nos autos a fundamentar a inclusão dos Coobrigados “Organize”, “Flávio” e “Vítor” no polo passivo da obrigação tributária, nos termos dos dispositivos legais supracitados.

Tal conclusão também é corroborada pelo Acórdão nº 24.444/23/1ª, que analisou a mesma matéria, relativa ao período de 01/01/16 a 31/12/18, envolvendo os mesmos Sujeitos Passivos, conforme ementa abaixo:

ACÓRDÃO Nº 24.444/23/1ª

IMPUGNANTE: VIVA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA

IE: 002672733.00-18

FLÁVIO VINTE DI IORIO MACIEIRA (COOB.)

CPF: 111.984.586-66

ORGANIZE EMPACOTADORA E LOCAÇÃO LTDA (COOB.)

IE: 002658644.00-84

VITOR VINTE DI IORIO MACIEIRA (COOB.)

CPF: 110.258.616-12

EMENTA:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EIRELI - CORRETA A ELEIÇÃO. O TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL DE

RESPONSABILIDADE LIMITADA (EIRELI) RESPONDE PELOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS, POR FORÇA DO ART. 135, INCISO III, DO CTN E ART. 21, § 2º, INCISO II, DA LEI Nº 6.763/75. COMPROVADO NOS AUTOS A PRÁTICA DE ATOS QUE REPERCUTIRAM NO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. LEGÍTIMA A SUA INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. CONSTATADA A PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO A LEI, CORRETA A ELEIÇÃO DO COOBRIGADO PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO ART. 124, INCISOS I E II, DO CTN C/C O ART. 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. RESTOU COMPROVADO QUE OS ATOS E OMISSÕES DO COOBRIGADO CONCORRERAM PARA O NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO E ACRÉSCIMOS LEGAIS DEVIDOS PELO CONTRIBUINTE. LEGÍTIMA, PORTANTO, A SUA MANUTENÇÃO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM FACE DAS DISPOSIÇÕES CONTIDAS NO ART. 124, INCISOS I E II, DO CTN C/C ART. 21, INCISO XII, DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS ...”

2.4. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada:

Quanto à arguição dos Impugnantes de que estariam sendo duplamente penalizados em função de uma única infração (princípio da consunção), há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada previstas no art. 55, XXXVII da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória, ao passo que as Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS relativo às operações próprias e ao ICMS/ST incidentes sobre as operações autuadas, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

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:

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

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.

[...]

§ 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.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com

a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por falta de recolhimento do imposto devido relativo às operações autuadas).

2.5. Arguição de ilegitimidade da cobrança de juros moratórios sobre a multa:

Também não assiste razão aos Impugnantes quando arguem a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores relativos à multa de revalidação exigida.

Com efeito, a Resolução nº 2.880/97, editada com fulcro nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, nos seguintes termos:

Resolução nº 2.880/97

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

[...]

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (Grifou-se)

Vê-se, pois, que os juros de mora cobrados pelo Estado, equivalentes à Taxa SELIC, incidem, por determinação legal, tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre as multas.

A ressalva contida no inciso II do art. 2º da referida resolução aplica-se exclusivamente à multa isolada, pois sobre esta os juros incidem somente a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração, devendo ressaltar que no presente processo inexistiu exigência de multa isolada.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição da Impugnante, pois os juros exigidos estão devidamente respaldados na Lei nº 6.763/75 c/c Resolução nº 2.880/97.

2.6. Das Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional suscitadas pelos Impugnantes (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento protocolado no SIARE no dia 26/05/25 sob o nº 202.507.506.208-8. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 634/636, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator), que, além da reformulação fiscal, excluía os Coobrigados Organize Empacotadora e Locação Ltda. e Vítor Vinte di Iorio Macieira do polo passivo do lançamento. Designada relatora a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora). Pelas Impugnantes, sustentou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oralmente a Dra. Júlia Araújo da Silva Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 04 de junho de 2025.

Ivana Maria de Almeida
Relatora designada

Antônio César Ribeiro
Presidente

D

CCMIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.989/25/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003688215-69	
Impugnação:	40.010158009-20, 40.010158012-68 (Coob.), 40.010158014-20 (Coob.), 40.010158010-04 (Coob.)	
Impugnante:	Viva Distribuidora de Alimentos Ltda IE: 002672733.00-18 Flávio Vinte Di Iorio Macieira (Coob.) CPF: 111.984.586-66 Organize Empacotadora e Locação Ltda (Coob.) IE: 002658644.00-84 Vitor Vinte Di Iorio Macieira (Coob.) CPF: 110.258.616-12	
Proc. S. Passivo:	Júlia Araújo da Silva Silveira /Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem - 1	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela douta maioria, apresento minhas razões de divergência, nos seguintes termos:

1. Da responsabilidade pela infração tributária

Entendo que a única responsável pelo ilícito tributário apontado nos autos é a empresa **Viva Distribuidora Ltda.**, não se vislumbrando a participação da empresa **Organize Indústria**, cuja atividade econômica se mostra autônoma e independente.

O Fisco defende a ocorrência de simulação e atuação conjunta entre as empresas, mas tal assertiva não encontra respaldo nos elementos probatórios coligidos. Em nenhum momento restou demonstrada a existência de administração conjunta, tampouco que a empresa Organize ou seu sócio tenha se beneficiado, direta ou indiretamente, do suposto ilícito praticado pela Viva Distribuidora.

2. Da inexistência de grupo econômico ou confusão patrimonial

É certo que há laço familiar entre os sócios e que ambas as empresas se encontram situadas em um mesmo ambiente físico. Todavia, cada qual possui logradouro delimitado, com inscrições estaduais distintas, regularmente autorizadas pelo próprio estado de Minas Gerais.

A mera proximidade física, somada ao vínculo familiar, não é suficiente para caracterizar grupo econômico ou confusão patrimonial. Pelo contrário, restou demonstrado nos autos que a empresa Organize presta serviços a terceiros, inclusive concorrentes da Viva Distribuidora, fato incontroverso e que por si só afasta a alegação de existência de grupo econômico, pois revela autonomia empresarial e independência operacional.

3. Do alegado empréstimo de recursos

A Fiscalização também destacou que a empresa Organize teria emprestado recursos à Viva Distribuidora, como indício de vínculo entre ambas. Entretanto, essa circunstância, por si só, não revela administração ou gestão conjunta.

Trata-se de uma operação isolada, de natureza estritamente civil e lícita, a qual não pode ser confundida com atuação coordenada ou dolosamente voltada à suposta prática de ilícito tributário.

Importa frisar que a própria realidade econômica afasta a lógica defendida pelo Fisco: a Organize é empresa de porte significativamente menor, com capital social inferior ao da Viva Distribuidora, o que evidencia a total ausência de razoabilidade em se supor que o empréstimo se destinaria a um fim sonegatório ou dissimulado em benefício da Organize. O que se tem, portanto, é apenas uma operação pontual, sem reflexo na autonomia administrativa de cada sociedade.

4. Da irrelevância da procuração outorgada

Outro ponto enfatizado pela Fiscalização diz respeito à procuração conferida por sócio da Viva Distribuidora. Contudo, verifica-se que tal instrumento foi outorgado apenas em razão de viagem temporária do titular, com vigência restrita e objeto limitado. A referida procuração não conferia poderes de gestão financeira, contratação ou desligamento de pessoal, tratando-se de medida pontual que não tem o condão de caracterizar ingerência da Organize sobre a Viva Distribuidora.

5. Da necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para imputação de responsabilidade solidária

Cumprido destacar que, mesmo na hipótese de se cogitar a existência de grupo econômico, para se atribuir responsabilidade solidária à Organize, seria imprescindível enfrentar a questão da desconsideração da personalidade jurídica, conforme consagra a jurisprudência pátria. Afastar a autonomia societária exige prova robusta de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que não restou minimamente demonstrado.

6. Da inaplicabilidade do precedente da Justiça do Trabalho

Por fim, menciona-se como fundamento da acusação decisão proferida no âmbito da Justiça do Trabalho. Todavia, tal decisão encontra-se suspensa em virtude de decisão do Ministro Gilmar Mendes, e mais recentemente o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que é indevida a inclusão de empresa terceira em execução trabalhista quando não participou da fase de conhecimento. Logo, não pode este Conselho se valer de decisão precária e de eficácia suspensa para sustentar a responsabilização solidária da empresa Organize.

7. Conclusão

Diante de todo o exposto, ousou divergir da doutra maioria, para **afastar a responsabilidade da empresa Organize Indústria Ltda.**, reconhecendo que o ilícito tributário é de responsabilidade exclusiva da empresa Viva Distribuidora Ltda., razão pela qual voto pela **improcedência da acusação em face da Organize** e seu respectivo sócio pelos mesmos motivos relatados aqui.

É como voto.

Sala das Sessões, 04 de junho de 2025.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro

CCMIG