

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.027/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004054390-14
Impugnação: 40.010158776-63, 40.010158775-82 (Coob.), 40.010158778-25 (Coob.), 40.010158777-44 (Coob.)
Impugnante: Bim Distribuidora Ltda
IE: 460153629.00-40
Antônio Porfírio de Freitas Filho (Coob.)
CPF: 732.093.178-87
Igor Veronezi Bacchi (Coob.)
CPF: 885.044.929-15
Luiz Bacchi Sobrinho (Coob.)
CPF: 005.541.209-25
Proc. S. Passivo: GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial aplicável quando comprovada a ocorrência de simulação é de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário relativo ao exercício de 2019.

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO. Restou comprovado o envolvimento dos Coobrigados, sócios-administradores da terceira empresa envolvida na simulação de operações interestaduais que resultou na supressão ilegal dos tributos devidos a Minas Gerais. Além disso, há provas nos autos de que eles integravam o grupo de pessoas que geria toda a fraude tributária, de forma que seus atos e omissões concorreram de forma decisiva para o não recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos pela Autuada. Responsabilidade solidária caracterizada com fulcro no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 207, § 1º, item 1, do RICMS/02, vigente ao tempo dos fatos.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO FISCAL FALSO/IDEOLOGICAMENTE FALSO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Constatou-se saídas internas de mercadorias listados no Capítulo 20 do Anexo XV do RICMS/02 (cosméticos e produtos de higiene pessoal), acompanhadas por documentos fiscais considerados ideologicamente falsos, por conterem informações que não correspondem à reais operações, visto que simulavam saídas interestaduais e a posterior revenda dessas mercadorias para os verdadeiros destinatários, situados em Minas Gerais. Infração caracterizada nos termos do art. 133-A, inciso I, alínea “f” c/c art. 149, inciso I, ambos do RICMS/02, vigente à época dos fatos. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir as exigências no que tange aos destinatários mineiros que possuíam Regime Especial de Tributação (RET) de atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento da ST no momento da saída das mercadorias de seu estabelecimento. Infração caracterizada. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/OP e ICMS/ST, acompanhadas das respectivas Multa de Revalidação simples (50%) e em dobro (100%), previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75, além da Multa Isolada do art. 55, inciso II, do mesmo diploma legal.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM. Constatou-se que a Autuada deu saídas em mercadorias desacobertas de documento fiscal, deixando de reter e recolher o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), devido nos termos do art. 2º, inciso VI e do art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir as exigências de FEM/ST no que tange aos destinatários mineiros que possuíam RET de atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento da ST no momento da saída das mercadorias de seu estabelecimento. Corretas as exigências remanescentes de FEM/ST e da Multa de Revalidação em dobro (100%), prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento Parcialmente Procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de 01/02/19 a 31/12/19, de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal com destino a contribuintes mineiros, em razão de estarem acompanhadas de notas fiscais que simulavam operações interestaduais com a Contribuinte Scorpions Comércio e Distribuição Ltda, situada em Goiás, que por sua vez, emitia outras notas fiscais simulando vendas para o verdadeiro destinatário mineiro.

Por conterem informações que não correspondem à real operação, as notas fiscais de saída interestadual emitidas pela Autuada são ideologicamente falsas, nos termos do art. 133-A, inciso I, alínea “f”, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos) e as operações realizadas com os verdadeiros destinatários mineiros consideram-se

desacobertadas de documento fiscal, conforme art. 149, inciso I, do mesmo regulamento.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, FEM/ST e respectivas Multas de Revalidação Simples (50%) e em dobro (100%), previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75. Também foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, do mesmo diploma legal, em razão da saída desacobertada.

Também foram incluídos no polo passivo as seguintes pessoas físicas, por sua participação direta na simulação que resultou no não recolhimento do imposto devido a Minas Gerais, conforme a seguir:

- Antonio Porfirio de Freitas Filho, sócio-administrador da Autuada durante todo o período autuado – art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75;
- Luiz Bacchi Sobrinho, sócio-administrador da Scorpions Comércio durante todo o período autuado e sócio-administrador da Autuada desde 06/07/21 – art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 207, § 1º, item 1, do RICMS/02;
- Igor Veronezi Bacchi, sócio-administrador da Scorpions Comércio durante todo o período autuado e sócio-administrador da Autuada desde 06/07/21 – art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 207, § 1º, item 1, do RICMS/02.

A empresa Scorpions Comércio e seu capital social de R\$ 60 Mil foram incorporados pela Autuada na sua última alteração contratual, de 28/06/24 (Anexo 27), momento em que foram absorvidos também os seus “lucros acumulados”, da ordem de R\$ 36 Milhões, em benefício dos sócios-administradores da Autuada ao tempo da incorporação (Srs. Antônio, Luiz e Igor). Por ter deixado de existir, ela não foi incluída no polo passivo da autuação.

O Auto de Infração está instruído com 28 anexos, listados e descritos às págs. 40/42 dos autos.

Da Impugnação

Inconformado, o Coobrigado Luiz Bachhi apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.253/1.266 dos autos. Alega, em síntese, o que segue:

- as acusações do Fisco são meras ilações, desacompanhadas de provas e sem qualquer individualização de condutas capaz de justificar sua inclusão no polo passivo. Acrescenta que não foi demonstrado o benefício da Scorpions na suposta simulação;

- o Fisco não realizou uma investigação profunda e exauriente sobre a real intenção ocultada pelo ato ou negócio jurídico simulado. Acrescenta que não foi juntado um só documento que denotasse a suposta real intenção da Autuada e dos sócios, de simular vendas com o estado de Goiás no intento de se economizar tributos. Conclui que não foram tomados depoimentos de sócios, funcionários ou empresas envolvidas para fins de se comprovar a acusação fiscal;

- não há provas de que os sócios agiram com excessos de poderes, infração à lei ou aos contratos sociais. Aduz que para a responsabilização, seria necessário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprovar a prática de atos de administração dentro da sociedade que a tenham levado à situação de insolvência, o que não foi realizado pelo Fisco. Acrescenta que a expressão “infração à lei” exige o elemento subjetivo da conduta, ou seja, má-fé, conluio, fraude ou dolo;

- não era sócio da Autuada em 2019, razão pela qual não poderia responder por seus débitos. Acrescenta que a ausência de imputação de conduta específica configura violação ao CTN e ao devido processo legal. Transcreve trechos de doutrinas e jurisprudências judiciais.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com sua exclusão do polo passivo.

Também inconformado, o Coobrigado Igor Veronezi apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.267/1.280 dos autos, com os mesmos argumentos trazidos na Peça de Defesa do Sr. Luiz Bacchi, já expostos anteriormente.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com sua exclusão do polo passivo.

Também inconformada, a Autuada BIM Distribuidora apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.281/1.326 dos autos, acompanhada dos documentos de págs. 1.327/1.411, alegando, em síntese, o que segue:

- preliminarmente, decadência em relação a todo o período autuado, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, visto que a notificação do lançamento ocorreu apenas em dezembro de 2024 e não foi comprovado dolo, fraude ou simulação;

- nulidade da autuação por ofensa ao art. 142 do CTN, visto que o Fisco não se desincumbiu do seu dever de verificar a ocorrência do fato impositivo tributário, determinando a matéria tributável, montante do tributo devido e identificando o sujeito passivo

- as operações com a Scorpions Comércio ocorreram de fato e não faria sentido realizar operações simuladas, visto que o Regime Especial do qual é detentora estabelece a mesma alíquota de 4% (quatro por cento) nas operações internas e interestaduais. Aduz que não houve falta de recolhimento ICMS/OP e que ela seria responsável apenas pela retenção e recolhimento do ICMS/ST e do FEM/ST, cabendo o efetivo ônus do pagamento dessas duas rubricas aos clientes finais;

- muitas das operações se deram com empresas destinatárias detentoras de tratamento tributário que desobrigava o remetente/fornecedor de promover a retenção do ICMS/ST e do FEM/ST, o que desqualifica o argumento de que a simulação pretendia eximi-la do pagamento desses tributos. Acrescenta que não haveria efeito prático na infração, visto que o ônus desses tributos seria transferido aos consumidores finais;

- a Scorpions Comércio não era uma empresa “de fachada”, pois possuía estrutura física, estoques, um corpo de cerca de 32 (trinta e dois) funcionários e um faturamento considerável, com origem majoritariamente em operações com empresas

fora de Minas Gerais. Para comprovar seus argumentos, anexa dados de faturamento, demonstrações contábeis, documentos trabalhistas e cópia de seguro de vida dos funcionários da Scorpions Comércio, além de fotos da fachada e dos estoques do estabelecimento;

- a informação sobre a incorporação da Scorpions pela Autuada não possui relevância para as conclusões fiscais. Acrescenta que a distribuição de lucros acumulados da Scorpions entre todos os sócios da Autuada (inclusive do Sr. Antônio Porfírio, único deles que não era sócio da Scorpions), na proporção de sua participação no capital social, é algo normal e rotineiro;

- o prazo exíguo entre as emissões de notas fiscais da Autuada para a Scorpions e dessa para os consumidores finais decorre da utilização da modalidade comercial denominada “dropshipping” (vendas sem estoque), onde a Scorpions realizava vendas sem estoque e, por não ter a quantidade necessária de produtos para atendê-los, adquiria as mercadorias da Impugnante;

- a acusação fiscal não está comprovada, visto que há estoque no estabelecimento da Scorpions Comércio e nem todas as suas operações ocorriam num curso lapso temporal, como se dava em relação à pequena amostra utilizada pelo Fisco;

- o fato de os pedidos de compra dos clientes da Scorpions serem realizados no sistema interno da Autuada não representa nenhuma irregularidade, visto que todos os pedidos são inseridos na plataforma disponível em seu sítio eletrônico;

- foram apresentados comprovantes de pagamentos (com margem de lucro) de todas as operações da Autuada para a Scorpions e desta para os consumidores finais, assim como comprovantes de prestação de serviço de transporte (CT-es) e de pagamento para as transportadoras contratadas pela Impugnante e para as transportadoras contratadas pela Scorpions, mas o Fisco desprezou esses documentos;

- ao contrário do que afirma o Fisco, os pedidos da Scorpions para a Autuada possuem número, data, e informação do vendedor (preposto da Scorpions);

- ao utilizar os preços das notas fiscais emitidas pela Scorpions como parâmetro para arbitrar o valor das operações da Autuada aos consumidores finais, a acusação reconhece a regularidade dessas operações;

- o Fisco não se desincumbiu do ônus de comprovar a alegada simulação e nem foi evidenciado nos autos qual seria a vantagem obtida pela Scorpions com a suposta simulação;

- reitera que como o Regime Especial vigente à época prevê, para as saídas internas, a mesma alíquota de 4% (quatro por cento) aplicável às operações interestaduais, “*não há que se falar em saldo aberto de ICMS que possa ser exigido nas operações autuadas*”;

- indevida cumulação das multas de revalidação e isolada, devendo ser aplicado o princípio da consunção, para manter apenas uma delas. Acrescenta que as multas violam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, apresentando um nítido caráter confiscatório, razão pela qual devem ser canceladas ou reduzidas a 100% (cem por cento) do valor do tributo.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Também inconformado, o Coobrigado Antônio Porfírio apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.419/1.432, acompanhada dos documentos de págs. 1.433/1.820, com os mesmos argumentos trazidos na Peça de Defesa do Sr. Luiz Bacchi, já expostos anteriormente.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, com sua exclusão do polo passivo.

Da Reformulação do Lançamento e dos Aditamentos às Impugnações

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário pela primeira vez, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 1.826/1.827 dos autos, excluindo as exigências de ICMS/ST e FEM/ST nas operações destinadas aos Contribuintes Eletrozema S/A e Campos Floridos Comércios de Cosméticos Ltda, que foram indevidamente incluídas na autuação (parte das operações estes contribuintes já não tinham sido objeto de cobrança de tais exações).

A Fiscalização acatou o argumento de que todas as operações dessas duas empresas deveriam ser mantidas fora da autuação, visto que ao tempo dos fatos, esses destinatários eram detentores dos REs n°s 45.000013817-92 (Campos Floridos) e 45.000001249-91 (Eletrozema), que lhes atribuíam a responsabilidade pela retenção e recolhimento de tais tributos, excluindo, por conseguinte, a responsabilidade da Autuada.

Em razão das modificações, foram incluídos novos anexos nos autos, às págs. 1.821/1.825 e 1.828, com o Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT) reformulado, novo cálculo dos tributos devidos e novas abas de planilhas, individualizando as operações realizadas com essas duas empresas, além dos valores excluídos.

Regularmente cientificados sobre a retificação, a Autuada e os Coobrigados aditam suas impugnações, conforme a seguir.

O Coobrigado Antônio Porfírio apresenta o Aditamento de págs. 1.838/1.840, apenas reiterando integralmente os argumentos de sua Peça de Defesa original.

A Autuada apresenta o Aditamento de págs. 1.841/1.895, acompanhado dos documentos de págs. 1.896/2.579. Reitera de forma literal os argumentos apresentados na Peça de Defesa original e acrescenta os seguintes aspectos:

- a expedição do Termo de Reformulação do Lançamento em apenas 21 (vinte e um) dias após a interposição da impugnação, somente confirma a regularidade das operações e a insubsistência da acusação fiscal, reforçando os questionamentos sobre iliquidez e incerteza do crédito tributário, que deve ser declarado nulo;

- afirma que, desse fato, “*é possível extrair que a acusação fiscal foi desidiosa, calcada em ilações e desguarnecida de provas, o que invariavelmente configura cerceamento de defesa e contraditório*”. Acrescenta que a Eletrozema foi

apenas um exemplo para evidenciar a iliquidez e a incerteza do Auto de Infração e que não tem como saber quais clientes da Scorpions estão na mesma situação;

- as informações constantes da coluna “AT” da aba “GO” do Anexo 3 (“Possui TTS no período? – SIM ou NÃO”) deveriam ter sido robustecidas com provas, ainda que precárias, o que não foi feito pelo Fisco. Conclui que há outros 538 registros que apontam a existência de REs, inclusive da Drogaria Araújo S/A, que ilustra seu argumento.

O Coobrigado Igor Veronezi apresenta o Aditamento de págs. 2.580/2.582, apenas reiterando integralmente os argumentos de sua Peça de Defesa original.

O Coobrigado Luiz Bacchi apresenta o Aditamento de págs. 2.583/2.585, acompanhado dos documentos de págs. 2.586/4.464, apenas reiterando integralmente os argumentos de sua Peça de Defesa original.

Da 1ª Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 4.467/4.503, refuta integralmente os argumentos remanescentes das Peças de Defesa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 1.821/1.828.

A manifestação fiscal foi acompanhada dos novos documentos de págs. 4.504/4.553 (Anexos 55/62 dos autos).

Da Instrução Processual

À pág. 4.554, a Divisão de Triagem e Expedição (DITEX) do CCMG devolve o e-PTA à Delegacia Fiscal de origem, para abertura de vista aos Sujeitos Passivos em relação aos documentos de págs. 4.504/4.553, nos termos do art. 140 do RPTA.

Regularmente cientificados da abertura de vista, os Sujeitos Passivos retornam novamente aos autos, conforme a seguir.

A Autuada apresenta o Aditamento (denominado “Resposta à Manifestação sobre a Impugnação”) de págs. 4.559/4.623, reiterando os argumentos de suas Peças de Defesa anteriores e acrescentando os seguintes questionamentos:

- em sua manifestação, o Fisco continua a apresentar ilações e incertezas a respeito da acusação fiscal que, no seu entendimento, contém muitas alegações sem provas, contradições entre as próprias ilações e falas sobre probabilidades do que pode ter acontecido;

- alega que *“essa falta de provas, idas e vindas no lançamento, ilações e alegações soltas claramente obstam a plena defesa da Impugnante, constituindo-se em vícios que maculam de nulidade o lançamento veiculado pelo Auto de Infração”*;

- afirma que é indevida a utilização das operações autuadas (valores das notas fiscais da Scorpions para os destinatários mineiros) como parâmetro para a base de cálculo do ICMS supostamente sonogado. Acrescenta que *“se a Impugnante está sendo acusada de sonegação à ordem de não ter observado os termos do Regime*

Especial da qual é signatária na composição da base de cálculo do ICMS, como a autoridade fiscal se valeu desses exatos dados para compor o valor devido?”;

- algumas das operações com a Scorpions se deram na modalidade *dropshipping*, isto é, a Scorpions recebia os pedidos de seus clientes e, por não ter a quantidade necessária dos produtos para atendê-los, os adquiria da Autuada, assumindo nesse cenário o risco de atrasos e extravios. Aduz que esse é o motivo para um tempo curto em algumas das operações selecionadas pela autuação. Conclui que há outras operações com lapso temporal bem maior, como a demonstrada às págs. 4.595/4.596, com o destinatário Eletrozema S/A.

Em suma, valendo-se da mesma Peça Defesa já utilizada em suas intervenções anteriores, a Autuada recorta diversos trechos da manifestação fiscal, confrontando cada um deles com o tópico de suas Peças de Defesa que tratava do assunto, buscando “impugnar” a manifestação fiscal a partir dos mesmos argumentos anteriormente apresentados.

Nesse *mister*, alega recorrentemente que as falas do Fisco são contraditórias e subjetivas, demonstrando a fragilidade do lançamento e representando meras ilações e alegações sem prova. No entanto, não apresenta qualquer fato novo ou prova adicional para contrapor as falas do Fisco, para além daqueles que já foram trazidos aos autos nas suas intervenções anteriores.

O Coobrigado Igor Veronezi apresenta o Aditamento (denominado “Resposta à Manifestação sobre a Impugnação”) de págs. 4.624/4.638, apenas reiterando os argumentos de suas Peças de Defesa anteriores. Requer a procedência de sua impugnação.

O Coobrigado Antônio Porfirio apresenta o Aditamento (denominado “Resposta à Manifestação sobre a Impugnação”) de págs. 4.639/4.653, apenas reiterando os argumentos de suas Peças de Defesa anteriores. Requer a procedência de sua impugnação.

O Coobrigado Luiz Bacchi apresenta o Aditamento (denominado “Resposta à Manifestação sobre a Impugnação”) de págs. 4.654/4.668, apenas reiterando os argumentos de suas Peças de Defesa anteriores.

Da 2ª Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em nova manifestação de págs. 4.669/4.680, refuta integralmente os argumentos remanescentes das Peças de Defesa.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 1.821/1.828.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 4.681/4.716, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da Reformulação do Crédito Tributário de págs. 1.821/1.828.

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, exceto alguns ajustes pontuais.

Das Preliminares

A Defesa alega nulidade da autuação sob o argumento de ofensa ao art. 142 do CTN, visto que o Fisco não se desincumbiu do seu dever de verificar a ocorrência do fato imponible tributário, determinando a matéria tributável, montante do tributo devido e identificando o sujeito passivo.

Acrescenta que o lançamento também seria nulo em razão da sua incerteza e iliquidez, comprovadas pelas reformulações do crédito tributário em razão da existência de destinatários que possuem REs que lhes atribuem a responsabilidade pela retenção e recolhimento da substituição tributária.

Afirma ainda que *“essa falta de provas, idas e vindas no lançamento, ilações e alegações soltas claramente obstam a plena defesa da Impugnante, constituindo-se em vícios que maculam de nulidade o lançamento veiculado pelo Auto de Infração”*.

Entretanto, sem razão os questionamentos.

Compulsando os autos, verifica-se que o lançamento foi devidamente descrito no campo “Relatório” do AI (págs. 01/02), com um resumo dos fatos e dos fundamentos jurídicos da autuação, listagem das exigências e, ainda, com os motivos que levaram à inclusão de cada um dos Coobrigados no polo passivo da autuação.

As infrações praticadas pela Autuada e pelos Coobrigados, assim como os métodos de apuração e as provas utilizados pelo Fisco para sustentar a acusação fiscal estão detalhadamente descritos nos tópicos “8 – Irregularidade Apurada” e “9 – Relatório Fiscal” do Relatório Fiscal Complementar anexo ao AI (págs. 14/38).

Além disso, o AI está acompanhado de dezenas de anexos, listados e nomeados às págs. 40/42, que contém o extenso arcabouço probatório que sustenta o lançamento e a apuração do crédito tributário que lhe compõe. Tais documentos comprovam de forma clara a acusação fiscal e o intuito dos envolvidos (efetivamente alcançado) de não recolher a maior parte dos tributos devidos a Minas Gerais em relação às mercadorias objeto da autuação.

De fato, não obstante a relativa complexidade fática do mecanismo de simulação e sonegação criado pelos Sujeitos Passivos, o Relatório Fiscal Complementar é de uma clareza ímpar, inclusive com imagens e figuras que explicam e exemplificam as situações ocorridas, permitindo fácil compreensão da infração e do seu contexto, mesmo antes de se adentrar na análise das provas e planilhas carreadas aos autos pelo Fisco nos anexos do AI.

Após leitura e análise completa de todos os elementos que compõem o PTA, não há dúvidas de que qualquer “indivíduo médio”, detentor de conhecimento básicos da legislação tributária, conseguiria compreender perfeitamente quais foram as

infrações cometidas pelos Sujeitos Passivos e quais são as exigências formalizadas pelo Fisco em decorrência delas.

Destaque-se que os dispositivos da legislação tributária relativos à base legal, às infringências e às penalidades do lançamento estão devidamente capitulados no AI (págs. 02/03) e no Relatório Fiscal Complementar (págs. 38/40).

O demonstrativo resumido do crédito tributário pode ser visto às págs. 03/05 e 38 dos autos. Seu cálculo detalhado, por item de cada nota fiscal, consta da aba “GO” das planilhas “Cálculo Tributo” original (Anexo 3 – pág. 55) e “Cálculo Tributo Reformulado” (Anexo 47 – pág. 1.825). Os demais elementos que sustentam os cálculos, como as regras de ST aplicáveis e as devoluções de mercadorias (que foram excluídas da autuação), podem ser vistos nas demais abas dessas mesmas planilhas.

Registre-se que o Anexo 2 (págs. 44/54) contém uma explicação detalhada sobre o conteúdo de cada planilha inserida no AI, inclusive da memória de cálculo da planilha “Cálculo Tributo”, explicando a origem dos dados, as fórmulas e a sequência em que foram utilizadas em cada coluna, até se chegar à apuração do imposto e das penalidades.

Ademais, as extensas, detalhadas e sucessivas Peças de Defesa e de Aditamento apresentadas pela Autuada e pelos Coobrigados, inclusive de impugnação à própria manifestação fiscal (para a qual nem há previsão na legislação vigente, registre-se), não deixam qualquer dúvida de que o Auto de Infração foi perfeitamente compreendido pelos envolvidos, que identificaram perfeitamente as infrações que lhe estavam sendo imputadas e delas se defenderam de forma plena e completa, com apresentação de inúmeros argumentos e documentos que passaram a compor os autos e foram analisados pelo Fisco.

De todo o exposto, não se vislumbra ofensa ao art. 142 do CTN ou qualquer outra irregularidade formal no lançamento, capaz de infirmar sua validade jurídica ou de cercear a garantia de ampla defesa e o direito ao contraditório, como se alega.

Por fim, a reformulação do lançamento pelo Fisco em sede de impugnação, como se deu no caso em tela, é um procedimento corriqueiro, expressamente previsto no CTN e na própria legislação mineira:

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só **pode ser alterado em virtude de:**

I - impugnação do sujeito passivo;

RPTA

Art. 120. Recebida a **impugnação** com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente **providenciará, conforme o caso:**

(...)

II - a **reformulação do crédito tributário.**

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será **aberto prazo de 10 (dez) dias** para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(Destacou-se)

Trata-se de norma estabelecida em favor do próprio Contribuinte, com fulcro no princípio da verdade material, que serve justamente para robustecer o lançamento, dele expurgando quaisquer equívocos ou valores indevidos, que não tenham sido notados pelo Fisco antes da notificação do lançamento, mas que sejam apontados pelo contribuinte na Peça Defesa.

Aliás, diante do princípio da autotutela, segundo o qual a administração pública tem não só o poder, mas a obrigação de rever seus atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, o Fisco poderia corrigir o lançamento até mesmo em relação a ilegalidades não apontadas pela Defesa, em sintonia com o entendimento do STF consubstanciado nos Enunciados de Súmula nºs 346 e 473.

Assim, as reformulações realizadas pelo Fisco não representam qualquer incerteza ou iliquidez do crédito tributário. Ao contrário, elas servem para reforçar a certeza dos valores remanescentes e para garantir que sejam exigidos apenas os tributos e penalidades efetivamente devidos pela legislação, nem mais, nem menos.

De fato, como bem destaca o Fisco em sua última manifestação, “*liquidez e certeza são atributos do crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa*”, conforme previsto no art. 204, *caput*, do CTN, de forma que o contraditório administrativo e as reformulações são partes essenciais desse processo de dotar o lançamento da certeza e liquidez necessárias para sua regular inscrição em dívida:

CTN

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de **certeza e liquidez** e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

(Destacou-se)

Ademais, desde o lançamento original, o Fisco já havia tomado a providência de identificar os destinatários que eram detentores de RE de atribuição de responsabilidade pela ST, de forma a não exigir ICMS/ST e FEM/ST nessas operações.

Eles podem ser identificados na aba “GO” da planilha do Anexo 3, filtrando-se pelo critério “SIM” na coluna AT (“Possui TTS no período?”). A inexistência de cobranças relativas à ST nas operações com tais destinatários se comprova pelos valores zerados nas colunas BB (“ICMS/ST Cobrado”) e BC (“FEM ST Cobrado”) de tais operações.

No entanto, por um lapso do Fisco, no caso específico dos destinatários mineiros Eletrozema S/A e Campos Floridos Comércio de Cosméticos Ltda, constou indevidamente da coluna “AT” (“Possui TTS no período?”) o critério “NÃO”, o que gerou cobrança indevida de ST. Contudo, após a reformulação, as exigências relativas a tais destinatários foram integralmente excluídas do lançamento.

Inclusive, para não deixar dúvidas a respeito de quem são os destinatários que possuem tal RE, o Fisco tomou o cuidado de inserir a aba “TTS” na planilha reformulada de cálculo do crédito tributário (Anexo 47), conforme informações obtidas do sistema da SEF/MG responsável pelo controle dos regimes especiais.

Dessa forma, como todos os erros foram corrigidos, não restam nos autos exigências vinculadas a operações com contribuintes mineiros que possuam RE de atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento da ST, razão pela qual o argumento da Defesa deve ser afastado.

Após a 1ª retificação do crédito tributário, a Defesa alega que a expedição do Termo de Reformulação do Lançamento em apenas 21 (vinte e um) dias após a interposição da impugnação, somente confirma a regularidade das operações e a insubsistência da acusação fiscal, reforçando os questionamentos sobre iliquidez e incerteza do crédito tributário, que deve ser declarado nulo.

Contudo, o argumento não tem qualquer fundamento.

Em primeiro lugar, não há previsão na legislação de um “tempo mínimo” para que o Fisco analise a Peça e Defesa e promova eventuais reformulações do lançamento, não obstante parecer óbvio que quanto menor for esse lapso, melhor será para todos.

Assim, o tempo de análise e reformulação/manifestação fiscal será exatamente o menor tempo para tal, observada a ordem dos trabalhos na Unidade e o grau de complexidade da Peça de Defesa e das eventuais modificações a serem realizadas no lançamento.

O fato de o Fisco ter gastado apenas 21 (vinte e um) dias para analisar a impugnação, reformular o Auto de Infração e notificar os Sujeitos Passivos a respeito das mudanças não deveria ser motivo de questionamentos e de alegações de nulidade, mas sim de reconhecimento ao zelo da Autoridade Fiscal no desempenho das funções institucionais, com elogiável apreço aos mais caros princípios que norteiam o trato com a coisa pública em geral e com processo administrativo tributário em específico, como por exemplo, os princípios da eficiência e da celeridade processual.

Ao contrário do que se afirma, esse prazo não representa qualquer indício de incerteza ou iliquidez no lançamento. Na verdade, justamente por se tratar de um lançamento feito de forma clara, sistemática e organizada é que foi possível à Autoridade Fiscal conseguir, nesse prazo, analisar as impugnações, confrontá-las com o lançamento, identificar os valores indevidos e promover sua exclusão.

Ademais, no caso em tela, por terem sido lavrados 4 (quatro) AIs relacionados ao mesmo tema, o Fisco já havia recebido impugnação anterior questionando exatamente o mesmo ponto (ST indevida para detentores de RE).

Assim, o rápido procedimento de reformulação decorre de eficiência e presteza do Fisco e não da alegada falta de certeza e liquidez do lançamento.

Portanto, considerando que o lançamento preenche todos os requisitos formais e materiais de formação válida, em especial aqueles previstos no art. 89 do RPTA, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

As demais alegações da Defesa a respeito de supostas irregularidades formais e nulidades têm caráter nitidamente meritório e, por essa razão, serão tratadas dessa forma, no tópico a seguir.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de 01/01/19 a 31/12/19, de saídas de mercadorias desacobertas de documento fiscal com destino a contribuintes mineiros, em razão de estarem acompanhadas de notas fiscais que simulavam operações interestaduais com a Contribuinte Scorpions Comércio e Distribuição Ltda, situada em Goiás, que por sua vez, emitia outras notas fiscais simulando vendas para o verdadeiro destinatário mineiro.

Por conterem informações que não correspondem à real operação, as notas fiscais de saída interestadual emitidas pela Autuada são ideologicamente falsas, nos termos do art. 133-A, inciso I, alínea “f”, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos) e as operações realizadas com os verdadeiros destinatários mineiros consideram-se desacobertas de documento fiscal, conforme art. 149, inciso I, do mesmo regulamento.

Exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, FEM/ST e respectivas Multas de Revalidação Simples (50%) e em dobro (100%), previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75. Também foi exigida a Multa Isolada do art. 55, inciso II, do mesmo diploma legal, em razão da saída desacoberta.

Também foram incluídos no polo passivo as seguintes pessoas físicas, por sua participação direta na simulação que resultou no não recolhimento do imposto devido a Minas Gerais, conforme a seguir:

- Antonio Porfirio de Freitas Filho, sócio-administrador da Autuada durante todo o período autuado – art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75;
- Luiz Bacchi Sobrinho, sócio-administrador da Scorpions Comércio durante todo o período autuado e sócio-administrador da Autuada desde 06/07/21 – art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 207, § 1º, item 1, do RICMS/02;
- Igor Veronezi Bacchi, sócio-administrador da Scorpions Comércio durante todo o período autuado e sócio-administrador da Autuada desde 06/07/21 – art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 207, § 1º, item 1, do RICMS/02.

A empresa Scorpions Comércio e seu capital social de R\$ 60 Mil foram incorporados pela Autuada na sua última alteração contratual, de 28/06/24 (Anexo 27), momento em que foram absorvidos também os seus “lucros acumulados”, da ordem de R\$ 36 Milhões, em benefício dos sócios administradores da Autuada ao tempo da

incorporação (Srs. Antônio, Luiz e Igor). Por ter deixado de existir, ela não foi incluída no polo passivo da autuação.

Ao contrário do que ocorreu nos PTAs 01.004033210-75 e 01.004030433-85, a Transportadora Transleg Transportes Expresso Ltda, gerida pelos filhos do Coobrigado Antônio Porfírio, não foi incluída como Coobrigada no presente lançamento, por não constar dos documentos fiscais emitidos pela Autuada e pela Scorpions como responsável pela prestação dos supostos serviços de transporte das mercadorias envolvidas neste Auto de Infração.

Da Alegação de Decadência

A Defesa alega decadência em relação a todo o período autuado, com fulcro no art. 150, § 4º, do CTN, visto que a notificação do lançamento ocorreu apenas em dezembro de 2024 e não foi comprovado dolo, fraude ou simulação.

No entanto, razão não lhe assiste.

No caso em tela, os autos apresentam provas robustas de um conluio entre Autuada, a Scorpions e os Coobrigados, para simular a prática de operações interestaduais em substituição às operações verdadeiramente ocorridas (internas e sem documento fiscal) no intuito exclusivo de afastar a responsabilidade da Autuada pela substituição tributária, de forma a suprimir a maior parte do imposto devido a Minas Gerais em relação às mercadorias.

Trata-se de uma conduta nitidamente dolosa, com um grau de reprovabilidade tão elevado, que foi alçada à categoria de crime contra a ordem tributária, com pena teórica de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão e multa, nos termos do art. 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90:

Lei nº 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

(...)

Pena - **reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.**

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, em matéria de decadência, aplica-se ao caso a regra de contagem do prazo prevista no art. 173, inciso I, do CTN, por força da parte final do § 4º do art. 150 do mesmo código:

CTN

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será 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.**

(...)

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

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

(Destacou-se)

Portanto, no lançamento, a contagem do prazo decadencial para formalizar o crédito tributário iniciou-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 1º/01/20, encerrando-se apenas em 31/12/24.

Conforme reconhece a Defesa em seu questionamento, a notificação do lançamento ocorreu em dezembro de 2024, portanto, antes da implementação do prazo decadencial, razão pela qual deve ser afastada a alegação de decadência.

Do Mérito Propriamente Dito

Contextualizando a infração, a Autuada (à época dos fatos, denominada SOAN COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA) é uma empresa atacadista situada em Ouro Fino/MG, detentora do Regime Especial TTS/Atacadista (RE) nº 45.000010245-66 (Anexo 28 dos autos), que permitia o recebimento das mercadorias autuadas (que são importadas), em operações interestaduais, sem obrigação de retenção e recolhimento dos tributos no momento da sua entrada no estabelecimento, dever esse que era transferido pelo RE o momento das saídas de tais mercadorias:

RE nº 45000010245-66

Art. 1º Fica atribuída ao estabelecimento identificado em epígrafe, doravante denominado ATACADISTA, a responsabilidade, na condição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, inclusive, em relação às mercadorias importadas diretamente pelo estabelecimento ATACADISTA.

(...)

Art. 2º O remetente da mercadoria situado em outra unidade da Federação com a qual o Estado de Minas Gerais tenha celebrado Protocolo ou Convênio ICMS para a instituição de substituição tributária, inclusive nas remessas em transferências para estabelecimento de mesma titularidade, fica dispensado de efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, exceto em relação às mercadorias relacionadas no inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

(...)

Art. 4º Para os efeitos deste Regime Especial, o imposto devido por substituição tributária será apurado no momento da saída da mercadoria do ATACADISTA, devendo a base de cálculo do imposto a ser retido ser calculada a partir do preço médio ponderado de aquisição, restabelecido na forma prevista no art. 5º deste Regime Especial.

(Grifou-se)

Entretanto, nas saídas posteriores dessas mercadorias para alguns destinatários mineiros, a Autuada simulava uma venda interestadual para o contribuinte Scorpions Comércio e Distribuição Ltda, situado em Catalão/GO. Em seguida, a Scorpions emitia uma outra nota fiscal para os verdadeiros destinatários mineiros. Contudo, as saídas dessas mercadorias eram realizadas diretamente da Autuada para esses destinatários mineiros.

Dessa forma, por conterem informações que não correspondem à real operação, as citadas notas fiscais de saída interestadual emitidas pela Autuada são consideradas ideologicamente falsas, nos termos do art. 133-A, inciso I, alínea “f”, do RICMS/02, razão pela qual as operações reais, realizadas diretamente com os destinatários mineiros, consideram-se desacobertadas de documento fiscal, conforme determina o art. 149, inciso I, do RICMS/02, vigente à época dos fatos:

RICMS/02

Art. 133-A. Considera-se **ideologicamente falso**:

I - o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

(...)

f) não enquadrado nas hipóteses anteriores e que **contenha informações que não correspondam à real operação** ou prestação;

(...)

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

I - com documento fiscal falso ou ideologicamente falso;

(Destacou-se)

As operações objeto da autuação envolviam mercadorias listadas no Capítulo 20 do Anexo XV do RICMS/02 (Produtos de Perfumaria e de Higiene Pessoal e Cosméticos sujeitos à ST), com âmbito de aplicação “20.1” (Interno e nas unidades da Federação signatárias dos Protocolos ICMS n°s 54/17 e 36/09), como se pode ver na aba “Regras ST” da planilha “Cálculo Tributário Reformulado 2” (Anexo 47):

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

20.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 54/17), Amapá (Protocolo ICMS 54/17), Distrito Federal (Protocolo ICMS 54/17), Mato Grosso (Protocolo ICMS 54/17), Paraná (Protocolo ICMS 54/17), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 54/17), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 54/17) e São Paulo (Protocolo ICMS 36/09).

Como Goiás não é signatário de nenhum desses dois protocolos, a simulação com aquele estado era realizada com o objetivo de afastar da Autuada a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST e o FEM/ST no momento da saída das mercadorias para os destinatários mineiros.

De fato, como a Scorpions também não faria essa retenção/recolhimento ao emitir a nota fiscal para Minas Gerais, a responsabilidade seria efetivamente transferida para os destinatários mineiros, que, no entanto, não faziam qualquer recolhimento a título de FEM e/ou de ST no momento da entrada das mercadorias em seus estabelecimentos.

Para sustentar suas conclusões, o Fisco detalha o *modus operandi* da infração no Relatório Fiscal Complementar (págs. 13/42 dos autos), inclusive com imagens e documentos que ilustram as infrações e demonstram que os documentos fiscais da Autuada e da Scorpions eram, todos eles, emitidos pelos mesmos endereços IP (Anexo 16), denotando controle único e centralizado em relação a todas as empresas a partir de um mesmo local.

Constatou-se, ainda, que esses mesmos endereços IPs eram utilizados apenas por empresas ligadas aos sócios dessas três empresas, conforme se vê no Anexo 17 dos autos, o que reforça a existência de uma estrutura organizada em torno dessas pessoas, voltada a suprimir os tributos devidos a Minas Gerais.

Conforme detalhado às págs. 24/29 dos autos, a partir da análise dos CT-es e dos “registros de passagem” dos MDF-es que fazem referência às notas fiscais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emitidas pela Autuada e pela Scorpions, o Fisco constatou que não há indícios de que as mercadorias autuadas tenham sido transportadas pelos trajetos compatíveis com os documentos fiscais.

Os dados do “Registro de Passagem Automático” são gerados de forma automática, quando um caminhão passa por radares e câmeras instalados nas rodovias, momento em que o sistema grava no MDF-e a informação a respeito da exata localização do veículo.

No caso em tela, a análise dos CT-es e MDF-es referentes às operações supostamente iniciadas a partir do estabelecimento da Autuada para a Scorpions, assim como da Autuada para outros destinatários de Goiás, consta dos Anexos 18 e 19 dos autos e demonstra que:

- não foram emitidos CT-es no suposto transporte das mercadorias da Autuada para a Scorpions (Ouro Fino/MG para Catalão/GO), de forma que não há MDF-es e nem registros de passagem de tais mercadorias. A inexistência de CT-es, em si, já seria um forte indício da inexistência do transporte;
- para vendas da Autuada para outros destinatários de Goiás, foram emitidos CT-es e há MDF-es com registro de passagem dos veículos de transporte por cidades como Delta e Araguari, em MG, além de cidades de GO como Piracanjuba, Itumbiara, Cristalina, Anápolis e Goianápolis, indicando que, quando as operações são reais, há emissão de CT-es e diversos registros de passagem dos MDF-es.

Da mesma forma, a análise dos CT-es e MDF-es referentes às operações supostamente iniciadas pela Scorpions para a Autuada, assim como da Scorpions para outros destinatários mineiros consta dos Anexos 18 e 20 dos autos e demonstra que:

- não existem CT-es, MDF-es e nem registros de passagem de operações com mercadorias da Scorpions para a Autuada (de Catalão/GO para Ouro Fino/MG);
- existem CT-es da Scorpions para os destinatários mineiros, para parte das mercadorias, mas a grande maioria tem Pouso Alegre/MG como município inicial da prestação e município de envio a cidade de Pouso Alegre/MG. Nenhum CT-e tem a cidade de Catalão/GO como município de início da prestação ou de envio das mercadorias.
- não existem MDF-es e nem registros de passagem de operações com mercadorias da Scorpions para qualquer destinatário mineiro;

Assim, ficou constatado que não há registro de transporte das mercadorias autuadas em nenhum dos trajetos constantes dos documentos fiscais emitidos pela Autuada e pela Scorpions, o que reforça a conclusão de que tais operações foram simuladas, com o objetivo de suprimir ilegalmente a maior parte dos tributos devidos a Minas Gerais, como de fato ocorreu.

Essas notas fiscais de saída interestadual emitidas pela Autuada para simular vendas para a Scorpions estão listadas na planilha “GO x MG” (Anexo 14 do AI). Inclusive, o Fisco faz a correlação dos itens de mercadorias nelas listados com os itens de mercadorias constantes das correspondentes notas fiscais emitidas pela Scorpions para simular a venda subsequente para os verdadeiros destinatários mineiros,

no intuito de demonstrar que se trata de notas fiscais “casadas” (idênticas e emitidas de forma quase concomitante).

Adicionalmente, o Anexo 21 contém um exemplo ilustrado dessa correlação, comparando a NF nº 258.486 (da Autuada para a Scorpions) e a NF nº 19.105 (da Scorpions para o destinatário mineiro). Ambas as notas fiscais contêm idênticas informações de itens de mercadorias e quantidades e foram emitidas em 30/09/19, com um intervalo de cerca de 28 (vinte e oito) minutos, não obstante os estabelecimentos da Autuada e da Scorpions distarem cerca de 675 km um do outro.

Além disso, o campo “Informações Complementares” desses dois documentos fiscais faz referência a um mesmo pedido (“ped ter=’20753”)Pedido: 19985”), demonstrando que o cliente realizava esse pedido diretamente para a Autuada e não para a Scorpions, o que, em conjunto com os demais elementos dos autos, comprova a existência de uma estrutura única de controle sobre toda a atividade empresarial dos envolvidos na infração.

No caso em questão, tudo isso ocorreu em questão de minutos, o que só seria possível se uma mesma pessoa fosse encarregada de emitir a nota fiscal da Autuada e a nota fiscal da Scorpions, em sequência, ou se existisse um software programado para fazê-lo.

Inclusive, no caso desse exemplo, o destinatário mineiro das mercadorias está situado no mesmo município da Autuada (Ouro Fino/MG) o que denota a absoluta falta de lógica da operação simulada, segundo a qual a mercadoria teria saída de Ouro Fino, viajado 675 km até Catalão, para depois retornar os mesmos 675 km para Ouro Fino (!).

Por fim, como já visto, a Scorpions e seu capital social de R\$ 60 Mil foram incorporados pela Autuada na sua última alteração contratual, de 28/06/24 (Anexo 26), momento em que foram absorvidos também os seus “lucros acumulados”, da ordem de R\$ 36 Milhões, em benefício dos sócios administradores da Autuada.

Inclusive, o Fisco informa no Relatório Fiscal Complementar que, desse valor, cerca de R\$ 34,3 Milhões já estavam registrados nas contas contábeis como “Adiantamento a Fornecedores”, da Scorpions para a Autuada BIM. Ou seja, na prática, mesmo antes da incorporação formal e compensação na consolidação dos balanços, o patrimônio da Scorpions já estava quase integralmente sob controle da Autuada e dos seus sócios.

Sobre esse tema, esclarecedor o seguinte trecho do Relatório Fiscal Complementar:

Relatório Fiscal Complementar

Cabe destacar que **os sócios da Scorpions, Luiz Bacchi Sobrinho e Igor Veronezi Bacchi, são também sócios da Autuada**, com respectivas participações no capital social de 61,75% e 33,25%, conforme Anexos 24, 25 e 28. Estes são **sócios da Autuada desde 06/07/2021 e da Scorpions desde 27/07/2016**.

Adicionalmente, a última alteração do contrato social da BIM Distribuidora (Anexo 26) traz a **incorporação da SCORPIONS seguida do aumento de capital social pela emissão e subscrição de novas quotas, de forma que se manteve inalterada a participação no capital social dos sócios antes e após a incorporação**. A SCORPIONS teve incorporado à BIM o seu capital social de R\$ 60.000,00, e a BIM absorveu o patrimônio líquido da incorporada no valor de R\$ 36.385.490,35, sendo R\$ 36.325,490,35 referentes à conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados”.

Ou seja, embora não houvesse uma identidade perfeita entre os sócios da BIM e da SCORPIONS, esta foi incorporada por aquela **sem qualquer alteração da estrutura societária, de forma que os lucros acumulados da SCORPIONS foram absorvidos pela BIM e podem ser distribuídos a seus sócios, fossem eles anteriormente sócios da SCORPIONS ou não**.

Ademais, no balanço patrimonial da operação de consolidação constam as eliminações para consolidação, com a informação de que havia um **adiantamento a fornecedores de R\$ 34.340.000,00 da Scorpions para a BIM no ativo da primeira e passivo da segunda (conta “Outras obrigações a pagar”), de forma que a maior parte do lucro acumulado da Scorpions já havia sido transferida, de fato, à BIM, na forma de adiantamento a fornecedores**, que foram posteriormente compensados com a consolidação dos balanços.

(Destacou-se)

Assim, está devidamente evidenciado e comprovado nos autos o prejuízo aos cofres públicos mineiros, decorrente de uma simulação de operação interestadual voltada a suprimir os tributos relativos à substituição tributária e, inclusive, reduzir a carga tributária da operação própria, visto que o preço utilizado nos documentos fiscais da Autuada para a Scorpions é substancialmente inferior àquele que consta das notas fiscais da Scorpions para os verdadeiros destinatários (exemplo no Anexo 21).

Passando à análise dos argumentos da Defesa, de início ela afirma que o art. 5º, § 3º, inciso II, do RE nº 45.000010245-66 autorizava a Autuada a destacar no documento fiscal a alíquota de 4% (quatro por cento) nas saídas internas de mercadorias com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

Tal dispositivo faz parte do “Capítulo I – Substituição Tributária” do RE, e trata apenas do “valor do ICMS a ser destacado” em operações internas, ou seja, do ICMS relativo à operação própria que será destacado no documento fiscal, nas saídas internas alcançadas por substituição tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, para ser entendido de forma correta, o citado art. 5º deve ser analisado em conjunto com os arts. 6º, 7º e 8º do regime, todos relativos à tributação das saídas de mercadorias sujeitas à ST, conforme a seguir:

RE/TTS nº 45.000010245-66

Art. 5º A base de cálculo da operação própria realizada pelo ATACADISTA, inclusive na hipótese de saída de mercadoria em transferência com destino aos estabelecimentos de mesma titularidade localizados neste Estado, **será restabelecida mediante a utilização do preço médio ponderado**, assim considerado o custo de aquisição do produto acrescido dos valores dos impostos, inclusive do ICMS, observado o disposto no art. 49 do RICMS, das contribuições, do frete e de outros encargos, relativo às entradas ocorridas no 2º (segundo) mês imediatamente anterior ao da saída da mercadoria.

(...)

§ 3º O valor do **ICMS destacado nas operações de saída com destino a contribuinte mineiro** será obtido mediante a aplicação da alíquota prevista na legislação para a operação interna, até o limite de:

(...)

II - **4% (quatro por cento) para os produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).**

(...)

Art. 6º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária na saída do ATACADISTA corresponderá ao valor do **preço médio ponderado de aquisição, restabelecido na forma do art. 5º deste Regime Especial, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA)** estabelecido para a mercadoria na Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Parágrafo único. Para obtenção da **base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária a MVA será ajustada à alíquota geral**, observada a fórmula prevista no § 7º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

Art. 7º Para efeito do cálculo da substituição tributária, é vedada a utilização do preço médio ponderado de aquisição previsto no art. 5º e da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária prevista no art. 6º deste Regime Especial, quando a base de cálculo prevista no art. 19 do Anexo XV do RICMS for:

I - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pela indústria, pelo importador ou por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos;

II - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da SUTRI.

§ 1º A base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária prevista no art. 6º também será aplicada quando o valor da operação própria praticado pelo remetente for igual ou superior a percentual do PMPF ou preço sugerido para a mercadoria, conforme previsão em dispositivos específicos da legislação tributária mineira.

§ 2º Na hipótese do caput deste artigo, o valor a deduzir, no cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária, será obtido mediante a aplicação da alíquota definida no § 3º ou 4º do art. 5º, conforme o caso, sobre o valor da base de cálculo da operação própria restabelecida na forma prevista no art. 5º, todos deste Regime Especial.

Art. 8º O valor a recolher, a título de substituição tributária, será a diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida nos arts. 6º ou 7º, conforme o caso, e o ICMS devido pela operação própria restabelecida, calculado na forma prevista no art. 5º, todos deste Regime Especial.

(Destacou-se)

Dessa forma, conforme as regras do RE supratranscritas, a Autuada deveria informar em suas notas fiscais de saída interna, como valor da operação, o preço médio ponderado de aquisição recomposto pela sistemática do art. 5º, *caput*, aplicando à operação própria a alíquota de 4% (quatro por cento).

Entretanto, como se trata de mercadorias sujeitas à ST, com alíquotas internas de 18% (dezoito por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento), onde o ICMS/ST foi calculado pela fórmula “ICMS/ST = (BC/ST*Alíq. Interna) – ICMS/OP”, por óbvio, a redução na alíquota da operação própria não modifica o total do imposto devido pela Autuada, mas apenas concentra seu valor no ICMS/ST, que será aumentado na mesma quantidade em que for reduzido o valor do ICMS/OP com a utilização da alíquota de 4%.

Na prática, houve apenas uma opção da SEF/MG em concentrar a tributação da operação de saída interna na ST e não na operação própria, sem alterar o montante total do tributo a ser recolhido pela Autuada na operação, que continuaria sendo de 18% ou 25% do valor da base de cálculo da substituição tributária, independentemente da alíquota utilizada na operação própria.

Por outro lado, no caso de uma saída interestadual dessas mesmas mercadorias (como as que foram simuladas para a Scorpions), ao estado de Minas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gerais seria recolhido apenas o ICMS/OP da operação, que no caso das mercadorias importadas, seria de 4%.

Portanto, embora a alíquota estabelecida pelo RE seja de 4% nas operações internas para fins de destaque no documento fiscal, tais operações estão inequivocamente sujeitas à tributação pela alíquota interna geral, de 18% ou 25%, bem superior à alíquota interestadual, o que demonstra que a alegação da Defesa, de que não houve falta de recolhimento de imposto decorrente da situação, não corresponde à realidade.

Registre-se, por fim, que as regras do RE só são aplicáveis a operações acobertadas por documento fiscal, por força do art. 58, 1º, do RPTA:

RPTA

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar, por meio do Siare.

§ 1º Quando o contribuinte detentor de regime especial de tributação diferenciada der saída a mercadoria desacobertada de documento fiscal, a operação ficará sujeita à tributação normal, não se aplicando o benefício previsto no regime especial.

(Destacou-se)

No caso, como as saídas internas ocorreram desacobertadas e foi necessário arbitrar o valor da operação, o Fisco corretamente utilizou em seus cálculos as alíquotas internas para tais mercadorias previstas no art. 42 do RICMS/02 (18% ou 25%), em sintonia com o disposto no citado art. 58, § 1º, do RPTA e também no art. 12, § 71, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

RICMS/02

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

a) **25% (vinte e cinco por cento)**, nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.7) perfume, água-de-colônia, cosmético e produto de toucador, classificados nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);

(...)

e) **18% (dezoito por cento)**, nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - **especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;**

(...)

(Destacou-se)

Além disso, ao simular uma operação interestadual com o estado de Goiás para ocultar a verdadeira operação interna realizada, a Autuada também deixava de recolher o adicional de 2% (dois por cento) relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), devido com fulcro no Decreto nº 46.927/15:

Decreto nº 46.927/15

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:

"Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de **dois pontos percentuais na operação interna** que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:"

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - **aplica-se, também:**

a) **na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária**, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(Destacou-se)

Como as operações de saída interna aconteceram sem emissão de documento fiscal, o Fisco arbitrou seu valor, nos termos do art. 51, inciso III, da Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75 c/c art. 53, inciso III, do RICMS/02, tomando como parâmetro o preço de venda utilizado nos documentos fiscais ideologicamente emitidos pela Scorpions para os destinatários mineiros:

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

III - a operação ou a prestação se realizar **sem emissão de documento fiscal;**

(Destacou-se)

RICMS/02

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

(...)

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem **sem emissão de documento fiscal;**

(Destacou-se)

Trata-se de um critério lógico e racional, que melhor se aproxima do valor real efetivamente praticado na operação real, mostrando-se plenamente adequado à situação fática posta, na medida em que esse foi o valor que os verdadeiros destinatários das mercadorias pagaram aos Sujeitos Passivos por elas, ainda que por intermédio da Scorpions (conforme comprovantes de pagamentos apresentados pela própria Defesa – Anexos 5 a 10 dos autos).

Aliás, considerando que a Scorpions foi utilizada apenas para simular duas operações interestaduais inexistentes, suprimindo a maior parte dos tributos que seriam devidos na operação interna efetivamente praticada, caso a Autuada tivesse emitido o documento fiscal correto, diretamente para o destinatário mineiro, o valor da operação possivelmente seria superior a esse, já que, nesse caso, não haveria supressão indevida de parte do ICMS/OP (diferença entre o valor da operação própria da Autuada e o da Scorpions), o que possivelmente impactaria na formação do preço de venda.

Além disso, ao contrário do que entendeu a Defesa, o Fisco pode utilizar os valores das operações dos documentos da Scorpions como parâmetro para arbitrar a base de cálculo das operações da Autuada, sem que isso signifique contradição com a acusação ou, mesmo, qualquer tipo de atestado de regularidade dessa operação.

Isso porque a acusação fiscal é de saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, em decorrência de simulação de operações interestaduais. Não se questiona o preço utilizado nas operações simuladas, que inclusive foi comprovado pela própria Defesa por meio dos documentos de pagamento que compõem os Anexos 5 a 9 dos autos. O que se alega e se comprova nos autos é que esses documentos foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fabricados “sob medida” para simular uma operação real, nos termos, parâmetros e valores aproximados em que ela teria ocorrido, se fosse real.

Ademais, o art. 39, § 4º, da Lei nº 6.763/75 não deixa dúvidas quanto à possibilidade de se utilizar as informações do documento ideologicamente falso como prova em favor do Fisco (na parte em que mereçam fé), razão pela qual o argumento da Defesa não se sustenta:

Lei nº 6.763/75

Art. 39 [...]

(...)

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

(...)

II - **ideologicamente falso**:

a) o documento fiscal autorizado previamente pela repartição fazendária:

(...)

a.6 - não enquadrado nas hipóteses anteriores e que **contenha informações que não correspondam à real operação** ou prestação;

(Destacou-se)

Ao contrário do que aduz a Defesa, em momento algum o Fisco afirma que a Scorpions seria uma empresa “de fachada”. Ao contrário, ela não só existia como era uma peça-chave em toda a fraude engendrada pela Autuada e pelos Coobrigados, pois lhe cabia emitir os documentos fiscais que fechavam a “última perna” da simulação e, ainda, receber os pagamentos dos destinatários mineiros, reforçando a aparência de legalidade de toda a situação.

No entanto, como sempre ocorre em todo tipo de fraude tributária perpetrada por interpostas pessoas (físicas ou jurídicas), em algum momento o dinheiro precisa chegar aos seus verdadeiros beneficiários.

E no caso em tela não foi diferente, pois os recursos financeiros acumulados pela Scorpions (especialmente em decorrência de não pagamento dos tributos devidos a Minas Gerais), eram sistematicamente enviados para o seu verdadeiro beneficiário (a Autuada e seus sócios, formais e de fato) mediante operações de “adiantamentos a fornecedores” comercialmente atípicas (envolvendo quase todos os recursos disponíveis da empresa). Além disso, em 2024, esses valores adiantados e todos os demais lucros acumulados remanescentes foram, enfim, formalmente absorvidos pela Autuada, mediante incorporação da Scorpions.

Assim, dado esse cenário, as alegações de que a Scorpions possuía estabelecimento, estoque, empregados, faturamento considerável, operações com outras empresas fora de Minas Gerais, dentre outras semelhantes, são irrelevantes para o deslinde da questão e em nada afetam o presente lançamento, visto que não alteram o

fato de que ela participava ativamente da simulação que é objeto da autuação, independentemente de tais fatores.

Um outro argumento trazido pela Defesa que também se mostra irrelevante para o deslinde da questão é a discussão a respeito de quem teria se beneficiado com a infração. Inclusive, insiste-se por diversas vezes que o Fisco não demonstrou qual seria o benefício da Scorpions na suposta simulação.

Do ponto de vista da caracterização da infração à legislação tributária, identificar quem dela se beneficiou é um exercício inócuo, visto que a responsabilidade por infrações independente da intenção do agente ou dos efeitos do ato infracional, nos termos do art. 136 do CTN c/c art. 207, § 2º, da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a **responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.**

(Destacou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 207. Constitui infração toda **ação ou omissão voluntária ou involuntária**, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

(...)

§ 2º Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração **independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.**

(Destacou-se)

Assim, apesar de poder ser facilmente depreendido dos autos que os beneficiários finais da fraude seriam os Coobrigados pessoas físicas (os Srs. Luiz, Igor e Antônio), que controlavam a Autuada e a Scorpions (e os lucros de ambas), fato é que esse aspecto é irrelevante para a caracterizar a infração, conforme dito.

Sob a ótica da responsabilidade solidária, os Srs. Luiz Bacchi Sobrinho e Igor Veronezi Bacchi, sócios administradores da Autuada a partir de 06/07/21, também eram sócios administradores da Scorpions Comércio desde 27/07/16, portanto, muito antes do início do período fiscalizado.

Sob sua gestão, a Scorpions foi utilizada para simular operações interestaduais e suprimir os tributos devidos pela Autuada a Minas Gerais. Além disso, a Scorpions foi incorporada pela Autuada em 28/06/24, com absorção de seus lucros acumulados de cerca de R\$ 36 Milhões em benefício da Autuada e de seus sócios à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

época (Srs. Luiz, Igor e Antônio), sucedendo-lhe em todos os seus direitos e deveres, inclusive os de natureza tributária.

Esse movimento reforça a conclusão do Fisco, demonstrado por várias outras provas dos autos, já detalhadas anteriormente, de que, apesar de terem ingressado formalmente na Autuada apenas em 2021, os Srs. Luiz e Igor estão ligados desde sempre ao controle de ambas as pessoas jurídicas envolvidas na consecução da fraude tributária em análise (por meio da Scorpions e da Autuada), tendo se beneficiado diretamente de todos os recursos financeiros gerados pela supressão ilícita dos tributos devidos a Minas Gerais, o que ficou ainda mais claro após a incorporação.

Por essa razão, os Srs. Luiz Bacchi e Igor Veronezi foram corretamente incluídos como Coobrigados pelo crédito tributário, com fundamento no art. 21, inciso XII c/c art. 207, § 1º, ambos da Lei nº 6.763/75, uma vez que os atos por eles praticados concorreram para o não recolhimento dos tributos devidos pela Autuada:

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São **solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:**

(...)

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

(...)

Art. 207. Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º **Respondem pela infração:**

1) conjunta ou isoladamente, **todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem**, ressalvado o disposto no item seguinte;

(Destacou-se)

Além deles, o outro sócio administrador da Autuada, o Sr. Antônio Porfírio, também foi incluído como Coobrigado pelo crédito tributário, com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, em razão dos atos praticados com infração à lei e ao contrato social (dar saída em mercadorias desacobertas de documentação fiscal válida, em razão de simular operações diversas das que realmente ocorreram):

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

podêres ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Como já dito anteriormente, a simulação perpetrada com participação ativa de todos os Coobrigados está amplamente comprovada nos autos, razão pela qual seus argumentos contrários às respectivas responsabilizações devem ser afastados, como a consequente manutenção de todos no polo passivo da autuação.

A Defesa alega que algumas das operações com a Scorpions se deram na modalidade *dropshipping*, isto é, a Scorpions recebia os pedidos de seus clientes e, por não ter a quantidade necessária dos produtos para atendê-los, os adquiria da Autuada, assumindo nesse cenário o risco de atrasos e extravios.

No entanto, os elementos dos autos contradizem tal alegação.

O *dropshipping* é um modelo de negócios formado por duas figuras: o *Dropshipper* (Vendedor) e o Fornecedor Terceirizado (Fabricante, Atacadista, etc.).

Nesse modelo, o Vendedor é a figura que aparece para o cliente, mas ele não mantém estoques das mercadorias que comercializa, ficando o Fornecedor Terceirizado (que não aparece para o cliente na transação), responsável pelo armazenamento e logística (entregas).

Nesse modelo, o cliente compra e paga por um produto na loja online do Vendedor, que repassa o pedido e os detalhes do pagamento ao Fornecedor Terceirizado. Este, por sua vez, embala o produto e o envia para o comprador, em nome do Vendedor.

Ao receber o pagamento, o Vendedor paga ao Fornecedor Terceirizado o preço de custo previamente combinado, obtendo como lucro a diferença entre esse preço de custo e o preço de venda praticado na sua loja online.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pela descrição, nota-se que o pomposo nome *Dropshipping* nada mais é do que um estrangeirismo para designar a “versão online” de uma operação bastante já bastante conhecida na seara empresarial e tributária: a venda triangular, popularmente designada como “Venda à Ordem”, onde A adquire de B, vende para C e solicita que B entregue a mercadoria diretamente para C, por sua conta e ordem.

Tal modalidade de vendas está prevista na legislação tributária, sendo regulada nos arts. 304 e seguintes do Anexo IX do RICMS/02, vigente à época dos fatos:

RICMS/02 – Anexo IX

Art. 304. Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiro, será emitida nota fiscal:

I - pelo adquirente originário, em nome do destinatário da mercadoria, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;

II - pelo vendedor remetente:

a) em nome do destinatário, para acobertar o trânsito da mercadoria, sem destaque do imposto, indicando-se, além dos requisitos exigidos:

a.1) como natureza da operação, a seguinte expressão: “Remessa por conta e ordem de terceiros”;

a.2) o número, a série e a data da nota fiscal de que trata o inciso anterior;

a.3) o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal referida na subalínea anterior;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do imposto, se devido, indicando-se, como natureza da operação: “Remessa simbólica - venda à ordem”, e o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma da alínea anterior.

Parágrafo único. Por ocasião da escrituração, no livro Registro de Saídas, das notas fiscais de que trata este Capítulo, será mencionado o motivo da emissão.

(Destacou-se)

Vê-se que nessa modalidade devem ser emitidas 3 (três) notas fiscais distintas, duas delas com destaque do imposto (as duas de venda) e uma sem esse destaque (a de “remessa por conta e ordem”), com menções cruzadas no campo “Informações Complementares”, de forma a vinculá-las entre si.

Contudo, basta uma análise simples para perceber que as operações supostamente realizadas entre a Autuada e a Scorpions e entre a Scorpions e os destinatários mineiros não guardam qualquer relação com tal modalidade de venda.

No caso delas, foi emitida uma nota fiscal de venda da Autuada para Scorpions, seguida de outra nota fiscal de venda, da Scorpions para os verdadeiros destinatários mineiros.

Além disso, nenhuma das operações possui a nota fiscal de “remessa por conta e ordem de terceiros” (inciso II, alínea “a”), da Autuada para os destinatários finais, com menção expressa aos dados do adquirente original e da nota fiscal de venda por ele emitida (inciso I), a qual deveria acompanhar a mercadoria no seu trânsito até o destinatário e que caracterizaria a existência da venda à ordem e do alegado *dropshipping*.

Para existir uma venda uma ordem, não basta “falar” que ela foi realizada, sendo imprescindível caracterizar documentalmente a operação como uma “venda à ordem”, conforme o supratranscrito art. 304 do Anexo IX do RICMS/02, o que não aconteceu no caso concreto.

Assim, resta claro que tal argumento do *dropshipping* foi apenas “criado” pela Defesa a partir de uma modalidade negocial que de fato existe na legislação, mas que não era utilizada pela Autuada e pela Scorpions, com o claro intuito de tentar suprir a ausência de outros elementos sólidos capazes de se contrapor à robusta acusação fiscal, razão pela qual tal alegação deve ser afastada.

Em seguida, a Defesa aduz que o já refutado modelo de *dropshipping* seria o motivo para um tempo curto em algumas das operações selecionadas pela autuação e que há outras operações com lapso temporal bem maior, como a demonstrada às págs. 1.861/1.863, com o destinatário Eletrozema S/A.

Sustenta que o fato de os pedidos de compra dos clientes da Scorpions serem realizados no sistema interno da Autuada não representa nenhuma irregularidade, visto que todos os pedidos são inseridos na plataforma disponível em seu sítio eletrônico.

Acrescenta que ao contrário do que afirma o Fisco, os pedidos da Scorpions para a Autuada possuem número, data, e informação do vendedor (preposto da Scorpions).

Sobre esses pontos, opta-se por transcrever os trechos da manifestação fiscal, que os refutam e esclarecem de forma clara o suficiente para dispensar quaisquer textos adicionais:

e-PTA – págs. 4.492/4.493

Ademais, a sistemática de **dropshipping** não impõe nenhuma necessidade de que os documentos sejam emitidos em um curto lapso de tempo, também não justifica a existência de números de pedido, códigos de produto, descrição de produtos e informações de cliente idênticas entre o adquirente originário e o vendedor remetente.

As notas fiscais anexadas à impugnação reforçam o argumento de que as operações são simuladas. Conforme consulta ao Anexo 18, não há CT-e de envio da mercadoria por parte da BIM para o estabelecimento da SCORPIONS em Goiás, assim como não CT-e de envio da mercadoria do estabelecimento da SCORPIONS em Goiás ao destinatário em Araxá.

Ou seja, embora as notas fiscais tentem simular a existência de uma venda da BIM para a SCORPIONS seguida de uma venda da SCORPIONS para a ELETROZEMA, não há nenhum CT-e que acoberte o transporte das mercadorias durante tais trajetos. A única informação acerca do transporte disponível é a presente nas “Informações Complementares” da nota fiscal emitida pela SCORPIONS, de que seria realizado redespacho pela transportadora JAMEF TRANSPORTES LTDA, estabelecida em Campinas/SP. Ou seja, a mercadoria foi enviada pela BIM a Campinas sem CT-e e de lá foi enviada ao destinatário em Araxá, sem jamais dar entrada no estabelecimento da SCORPIONS em Goiás.

Mesmo que as notas fiscais da BIM e da SCORPIONS não tenham sido emitidas num curto lapso de tempo, fica evidente que a real operação é uma venda da BIM à ELETROZEMA, e não uma venda da SCORPIONS, empresa que jamais teve a mercadoria em sua propriedade.

A utilização de amostragem para demonstração das irregularidades se dá pela óbvia impossibilidade de se demonstrar, nota a nota, as inconsistências de todas as operações entre a BIM e a SCORPIONS. Contudo, a sequência de faturamentos em um curto lapso de tempo não é a única inconsistência identificada, conforme se depreende da sequência do auto de infração, mas apenas um item que compõe um robusto conjunto probatório.

Em relação à equivalência entre os números de pedido, denominação de cliente, código de produto e quantidades comercializadas entre as notas fiscais da BIM e da SCORPIONS, esta não se dá apenas através de uma simples amostragem de operações, como tenta argumentar o impugnante. O Anexo 14 evidencia que a totalidade das operações autuadas possuem tal equivalência de informações entre os documentos emitidos pela BIM e pela SCORPIONS. Se tal equivalência não existisse, sequer teria sido possível a realização de tal levantamento pela fiscalização.

A impugnante **não foi capaz de explicar, por exemplo, o porquê de não ter sido encontrado**

nenhum CT-e referente às operações de saída da BIM para a SCORPIONS no presente auto de infração. Seriam todas operações de dropshipping?

O fato de serem supostas operações de dropshipping também não justificaria a **emissão das notas fiscais pela SCORPIONS e pela BIM pelos mesmos endereços IP**. A SCORPIONS pode ter tido estrutura independente, entretanto **é inegável que as notas fiscais objeto desta autuação foram emitidas na mesma rede de computadores responsável pela emissão das notas fiscais da BIM, e que tal rede é utilizada apenas para emissão de notas fiscais de empresas ligadas aos sócios da BIM e da SCORPIONS**, conforme se depreende dos Anexos 16 e 17. Ou seja, **a realidade fática atesta que as empresas não são independentes**.

Portanto, é inverídica a afirmação de que as informações da autuação foram construídas a partir de apenas um par de notas fiscais emitidas em um curto lapso temporal.

(Destacou-se)

Acrescentando, os CT-es utilizados pela Defesa para argumentar que há operações em que o lapso temporal entre as duas operações é significativo (págs. 1.861/1.863), dizem respeito a uma operação realizada com o destinatário Eletrozema S/A.

Entretanto, como já visto, por possuir RE de atribuição de responsabilidade pela ST, todas as operações com a Eletrozema S/A existentes no AI original foram excluídas da apuração no âmbito da Reformulação do Lançamento, razão pela qual o argumento trazido pela Defesa acabou perdendo seu objeto.

Assim, por todo o exposto, sem razão os questionamentos.

A Defesa alega indevida cumulação das multas de revalidação e isolada, devendo ser aplicado o princípio da consunção, para manter apenas uma delas. Acrescenta que as multas violam os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, apresentando um nítido caráter confiscatório, razão pela qual devem ser canceladas ou reduzidas a 100% (cem por cento) do valor do tributo.

No caso em tela, conforme devidamente capitulado no AI, foram exigidas a Multa Isolada do art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, por dar saída em mercadorias desacobertadas de documento fiscal, além das Multas de Revalidação simples (50%), relativas ao ICMS/OP e em dobro (100%), relativas ao ICMS/ST e ao FEM/ST não recolhidos, conforme valores remanescentes constantes da planilha “DCT Reformulado 2” (Anexo 46):

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

a) quando as infrações a que se refere este inciso forem apuradas pelo Fisco, com base exclusivamente em documentos e nos lançamentos efetuados na escrita comercial ou fiscal do contribuinte;

b) quando se tratar de falta de emissão de nota fiscal de entrada, desde que a saída do estabelecimento remetente esteja acobertada por nota fiscal correspondente à mercadoria;

(...)

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:

(...)

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de **qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.**

(Destacou-se)

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Registre-se que o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75 não só admite, como prevê expressamente a cumulação das multas isolada e de revalidação, quando houver descumprimento concomitante de obrigação tributária acessória e principal:

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º As multas **serão cumulativas**, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

A multa isolada foi exigida em razão da infração a uma obrigação acessória (no caso, deixar de emitir documento fiscal), enquanto as multas de revalidação foram exigidas em razão da inobservância de obrigação principal (não recolhimento de ICMS/OP, ICMS/ST e FEM/ST), sendo os dois tipos de penalidades autônomos entre si.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não havendo que se falar em aplicação do princípio da consunção ou do citado art. 211 do RICMS/02, que trata apenas de cumulação de multas isoladas, o que não ocorreu no caso em tela.

RICMS/02

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de **mais de uma obrigação tributária acessória** pela mesma pessoa, **será aplicada a multa relativa à infração mais grave**, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

(Destacou-se)

Quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas são desproporcionais e confiscatórias,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conveniente destacar que os valores impostos são decorrentes da legislação tributária de regência, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Portanto, tais argumentos devem ser afastados.

Assim, para o lançamento remanescente após as duas reformulações realizadas pelo Fisco, não há reparo a se fazer, tendo sido observadas todas as determinações constantes da legislação tributária. Não tendo a Defesa apresentado provas capazes de infirmar tais exigências, correto se mostra o Auto de Infração, não tendo sido apresentadas provas capazes de ilidir o feito fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. 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, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 1.821/1.828, conforme parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Antônio César Ribeiro, que acompanhava os votos precedentes e ainda aplicava o art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, tendo em vista a publicação da Lei nº 25.378/25 que limitou a penalidade do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75 a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2025.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.027/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004054390-14
Impugnação: 40.010158776-63, 40.010158775-82 (Coob.), 40.010158778-25 (Coob.), 40.010158777-44 (Coob.)
Impugnante: Bim Distribuidora Ltda
IE: 460153629.00-40
Antônio Porfírio de Freitas Filho (Coob.)
CPF: 732.093.178-87
Igor Veronezi Bacchi (Coob.)
CPF: 885.044.929-15
Luiz Bacchi Sobrinho (Coob.)
CPF: 005.541.209-25
Proc. S. Passivo: GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - 5

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.

Trata-se de julgamento de Auto de Infração em que se discute, entre outros pontos, a penalidade aplicável nos termos do art. 55, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ocorre que, após a lavratura do feito fiscal, sobreveio a edição da Lei Estadual nº 25.378, de 23 de julho de 2025, a qual alterou substancialmente a base de cálculo da penalidade prevista no dispositivo mencionado, determinando que esta não mais teria como referência o valor da operação, mas sim o montante do tributo devido, limitada a 50% (cinquenta por cento) de seu valor.

Embora a referida lei tenha fixado vigência apenas a partir de 1º de agosto de 2025, cumpre destacar a incidência do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe:

CTN

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

Deste modo, a novel disciplina legal, ao estabelecer critério mais favorável ao Contribuinte na fixação da penalidade, retroage obrigatoriamente para alcançar atos e fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, inclusive aqueles objeto do presente processo.

Portanto, não obstante a data do julgamento anteceder a vigência formal da Lei nº 25.378/25, impõe-se reconhecer sua aplicação aos presentes autos, uma vez que o feito não se encontra acobertado pelo trânsito em julgado, devendo a penalidade ser recalculada conforme a nova base de cálculo instituída.

Diante do exposto, voto no sentido de aplicar ao caso a disciplina prevista na Lei Estadual nº 25.378/25, em consonância com o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, adequando-se a multa isolada ao patamar de 50% do valor do imposto devido.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2025.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro