

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.617/15/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000216626-12  
Impugnação: 40.010136505-64  
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.  
IE: 687013342.03-52  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO – SALDO CREDOR.** Constatada a apropriação indevida de crédito, correspondente ao saldo credor da empresa adquirida. Estorno de parte do crédito, limitando-o ao valor das mercadorias existentes em estoque e transferidas ao estabelecimento adquirente, com fulcro na disposição contida no art. 18 do Anexo VIII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. A análise da documentação carreada aos autos e os termos da avença ajustada entre os estabelecimentos, demonstram que não se trata de aquisição de fundo de comércio, mas apenas de aquisição dos produtos em estoque. Entretanto, para apuração da base de cálculo, o valor do ICMS deve ser incorporado ao valor das mercadorias, para obtenção da parcela do imposto incidente sobre os produtos, resultando em acréscimo do valor do crédito legitimado pelo Fisco. Infração em parte caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito de ICMS no mês de novembro de 2011, sob a rubrica “Outros Créditos”, originário do Trespasse da Unidade de Tubos de Timóteo.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 130/151 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 420/434, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 441/452, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. Ainda em preliminar, pelo indeferimento do pedido de realização de prova pericial. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para que se faça a inclusão do ICMS no valor das mercadorias para cálculo do imposto incidente sobre os produtos, resultando em acréscimo do crédito legitimado pela Fiscalização.

### ***DECISÃO***

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

#### **Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

Argui a Impugnante a nulidade do Auto de Infração ao argumento de falta de indicação do dispositivo legal que conduz à conclusão tomada pela Fiscalização, bem como pela existência de vícios nos cálculos elaborados pela Fiscalização.

Enxerga violação ao disposto no inciso V do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 e discorre sobre a inaplicabilidade do art. 133 do Código Tributário Nacional – CTN à espécie em exame, sustentando que tal dispositivo não se aplica ao estorno de crédito efetuado pela Fiscalização.

O inciso V do art. 89 do RPTA assim dispõe:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

(...)

Prossegue a Defesa afirmando que os demais dispositivos apontados pela Fiscalização são dotados de redação genérica, utilizados como salvo-conduto para subsidiar o lançamento tributário.

No tocante ao art. 133 do CTN, entende-se que o dispositivo não se refere a estorno de crédito, mas foi utilizado pela Fiscalização para discutir a continuidade ou não das operações da empresa Aperam Inox Tubos Brasil pela ora Autuada.

Assim, a Fiscalização busca aplicar a inteligência presente no dispositivo, de forma a trazer a interpretação sobre a transferência de responsabilidade tributária, nos casos de aquisição de estabelecimento com o encerramento das atividades, para os casos de transferência do saldo credor de ICMS do estabelecimento trespasado para o adquirente.

Em relação a alegação do não cumprimento do previsto no inciso V do art. 89 do RPTA, devido ao entendimento que não há citação do dispositivo que autorizaria o estorno do crédito, novamente não lhe assiste razão.

A interpretação das regras, no entanto, não se faz exclusivamente pela sua literalidade e muito menos sem a necessária contextualização do conjunto normativo. Assim, muito embora não se tenha um dispositivo individualizado para o caso concreto, é próprio da norma jurídica a busca do sentido e da harmonia do sistema.

Note-se que não há um dispositivo específico na legislação de modo a autorizar a transferência do saldo credor nas hipóteses de reengenharia societária, inclusive nas aquisições do fundo de comércio, uma vez que a regra expressa se refere apenas à transferência de estoque, quando o crédito fica limitado ao imposto calculado sobre o valor dos produtos.

Na Consulta de Contribuinte nº 210/2010, trazida pela Impugnante às fls. 415/416, a SUTRI se posiciona pela transferência do saldo credor para a incorporadora sem citar o dispositivo legal que o autoriza, o que permite afirmar que a decisão decorre da interpretação da norma jurídica à luz dos conceitos e efeitos dos arranjos empresariais.

Assim, naquela consulta, manifesta-se a SUTRI reconhecendo que na cisão parcial uma sociedade transfere parcelas do seu patrimônio para uma outra sociedade, e que a sociedade que absorve a parcela do patrimônio da sociedade cindida sucede a esta nos direitos e obrigações, o que lhe autorizaria receber o saldo credor da cindida.

No caso ora em análise, portanto, cuidou a Fiscalização de se adequar ao conjunto normativo, esclarecendo todos os pormenores do contrato de compra e venda de ativos e fundo de comércio.

Registre-se que a Impugnante não citou em sua peça de Defesa um único dispositivo que lhe garanta a manutenção do saldo credor, valendo-se de interpretação e citação de consultas e decisão do CC/MG.

Nesta linha, dispõe o inciso IV do art. 89 do RPTA que o Auto de Infração deverá conter a “descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado”.

Aplica-se ao caso, portanto, a regra prevista no art. 92 do RPTA, cuja prescrição normativa determina que as “incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”.

Não resta a menor dúvida quanto a perfeita compreensão, pela Impugnante, dos fatos que motivaram o estorno do crédito, até mesmo pela exaustiva Defesa apresentada em relação ao mérito do lançamento.

Noutro giro, argumenta a Impugnante sobre a existência de sensíveis erros de metodologia de cálculo incorridos pela Fiscalização, destacando que o Fisco ao calcular o imposto sobre o montante dos estoques deveria ter incorporado ao valor dos produtos o ICMS por dentro.

A formação da base de cálculo, no entanto, não constitui matéria a ser apreciada em sede de preliminar, estando dentre aquelas que constituem o mérito do lançamento.

Portanto, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com apresentação dos quesitos de fls. 146 e indicação do Assistente Técnico.

Entretanto, a perícia é totalmente desnecessária para elucidar o caso em discussão. A seguir, foram transcritos excertos da Manifestação Fiscal de fls. 444/445, em que foram respondidos todos os quesitos apresentados pela Autuada.

Destaca-se, que os dois primeiros quesitos estão disponíveis na própria Escrituração Fiscal Digital - EFD da Autuada, e o terceiro foi plenamente demonstrado no Auto de Infração.

#### **Quesitos:**

**I) “Entre o final de 2011 e o início de 2013, a impugnante adquiriu tubos de aço, para além do estoque adquirido via contrato de trespasse?”**

Sim. Os registros C170 da APERAM indicam que entre outubro de 2011 (mês em que foi celebrado o contrato de trespasse) e fevereiro de 2013, foram adquiridas aproximadamente 273,70 toneladas de tubos de aço inox redondos (aços dos tipos 409, 439 e 441), todas elas oriundas de estabelecimento da CETUBOS situado no Estado de São Paulo. Estas aquisições só começaram em junho de 2012 (portanto, não continuaram a ser realizadas, diferentemente do que foi alegado na Impugnação) e os seus registros estão resumidos na planilha abaixo:

(...)

Considerando ainda que, mediante o dito contrato de trespasse, foram adquiridas cerca de 2.000 toneladas de tubos de aço inox redondos (dos tipos 304, 409, 439 e 441), conclui-se que as entradas destes tubos de aço inox na APERAM, durante este curto período de quinze meses, somaram, aproximadamente, 2,2 mil toneladas.

**II) “Nesse íterim, comercializou tubos de aço?”**

Sim. As notas fiscais eletrônicas emitidas pela APERAM acobertaram vendas de pouco mais de 2,2 mil toneladas de tubos de aço inox redondos (dos tipos 304, 409, 439 e 441), sendo que mais de 99,9% destas operações destinaram-se a estabelecimentos da CETUBOS situados no Estado de São Paulo. Ou seja, a

mesma quantidade que entrou, saiu; e normalmente quem forneceu os tubos, os recebeu de volta.

Estas operações de saídas de tubos tributadas, inclusive, foram primordiais para que a Fiscalização tivesse reconhecido à Impugnante o direito ao crédito proporcional às aquisições dos tubos e materiais de embalagem.

**III) “Da mesma forma, dispunha à época do trespasse em seu estabelecimento de maquinário necessário aos beneficiamentos dos tubos de aço?”**

Não. Como já exteriorizado nesta Manifestação Fiscal, de acordo com a Receita Federal do Brasil, em posicionamento expressado na Solução de Consulta nº 17 – Cosit, de 16/01/2014, a operação de corte de tubo de aço para reduzi-lo de tamanho não constitui operação de industrialização (beneficiamento), uma vez que não aperfeiçoa ou altera a utilização ou funcionamento do produto. A Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais também tem o mesmo entendimento sobre a matéria, conforme manifestado na Consulta de Contribuintes N° 085/2014.

A Fiscalização faz questão de frisar que as informações trazidas às fls. 198 a 379 dos autos pela própria Impugnante, ainda que muito incompletas e dispostas fora de ordem, colaboram para ratificar que a APERAM não industrializou os tubos adquiridos da CETUBOS. Examinando-as, percebe-se que as entradas nelas documentadas referem-se somente a, além das compras efetuadas junto à própria CETUBOS, transferências internas no âmbito do próprio estabelecimento. Por exemplo:

- a) as operações de código 4917711849 (fls. 235, 236, 239 e 240) foram meras transferências de tubos “PA-T-2261” de um estoque intitulado “MG10” para o estoque intitulado “MG02”;
- b) já as operações de códigos 4917731382 e 4917749007 (fls. 231 a 234) foram meras transferências de tubos “PA-T-2259” de um estoque intitulado “MG02” para o estoque intitulado “MG10”;
- c) da mesma forma, as operações de código 4917764103 (fls. 241 e 242) foram meras transferências de tubos “PA-T-22663” de um estoque intitulado “MG10” para o estoque intitulado “MG02”;
- d) a operação de código 4919759179 (fls. 360) corresponde a uma transferência de tubos “2104620” de um estoque intitulado “MG02” para o estoque intitulado “MG10”, mas não foram detectadas as

contrapartidas das saídas destes tubos codificadas como 4919774759 e 4919776193; e

e) também não foram encontradas as contrapartidas das saídas codificadas com os números 4919592793 e 4919592574 (fl. 358).

Ademais, as mesmas folhas 198 a 379 deixam claro que, em que pese constar no contrato de trespasse a data de 27/10/11, o estoque de tubos adquiridos junto à CETUBOS foi registrado pela APERAM no dia 02/10/2011, com base no dia 30/09/2011, data em que ocorreram as transferências interestaduais de grande parte do Ativo Permanente remanescente da CETUBOS, exemplificadas às fls. 73 a 83.

Denota-se, portanto, que o desate da questão não demanda a realização de prova pericial, portanto, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

(...).(Grifou-se).

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito de ICMS no mês de novembro de 2011, sob a rubrica “Outros Créditos”, originário do Trespasse da Unidade de Tubos de Timóteo.

De acordo com o contrato de fls. 27/33, a Autuada adquiriu os ativos e o fundo de comércio da Aperam Inox Tubos Brasil Ltda, anteriormente denominada Arcelormittal Inox Brasil Tubos Ltda., denominada pela Fiscalização de CETUBOS, ambas até então estabelecidas em Timóteo/MG, o que motivou o aproveitamento do saldo credor do estabelecimento adquirido pela ora Impugnante, no mês de novembro de 2011.

Segundo a Fiscalização, a CETUBOS encerrou suas atividades em Timóteo e vendeu seu estoque final de produtos para a APERAM e exportou parte dos seus equipamentos, inclusive o maquinário formador de tubos, fato esse que demonstra a incapacidade da APERAM prosseguir com as atividades da CETUBOS, pois não era capaz de produzir novos tubos com as pouquíssimas máquinas (uma de serrar tubos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

outra de rebarbar tubos e uma empilhadeira), que não serviriam para realizar quaisquer atividades industriais, nem mesmo na modalidade beneficiamento.

Nesta linha, entendeu a Fiscalização que a Autuada possui direito ao crédito apenas em relação à transmissão de propriedade dos estoques, excluídos os materiais de uso e consumo.

Mediante intimação, obteve da Autuada a relação de materiais de uso e consumo (fls. 09), cujos valores foram subtraídos do valor do estoque, calculando-se em seguida a parcela de crédito a apropriar.

A diferença entre o saldo credor e a parcela a apropriar constitui o objeto do estorno da escrita fiscal no mês de novembro de 2011, sendo tal valor levado para a recomposição da conta gráfica de fls. 119.

O demonstrativo do crédito tributário encontra-se às fls. 124 dos autos.

Ao discorrer sobre o mérito do lançamento, a Impugnante relata o histórico das sucessivas reorganizações societárias do “GRUPO ECONÔMICO ARCELORMITTAL/APERAM” e sobre o “SETOR DE TUBOS”, esclarecendo que a Acesita (suceda pela Aperam) já atuou na comercialização de tubos e que tornar a comercializá-los não seria incorporar um objeto social que lhe é estranho.

Esclarece que, anteriormente, era interessante manter estruturas diferenciadas especializadas para atender os diferentes nichos de mercado, mas que em razão do recrudescimento das importações de tubos e à retração do mercado, não mais justificava a manutenção de dois estabelecimentos no mesmo segmento, o que levou à aquisição da Inox Tubos pela Aperam.

Sustenta que o direito de crédito, outorgado diretamente ao estabelecimento, não desaparece nem se restringe caso seja alterada a sua titularidade por meio de trespasse, como ocorreu no caso em exame, que não se diferencia da cisão seguida de incorporação, especificamente para fins de manutenção de saldo credor de ICMS, conforme entendimento exarado na Consulta de Contribuinte N° 210/2010.

Como visto, a questão travada nos autos diz respeito à transferência do saldo credor do estabelecimento negociado para o estabelecimento adquirente. Sustenta a Fiscalização a interrupção das atividades de industrialização de tubos de aço, o que afasta a manutenção do saldo credor, para permitir a apropriação apenas do imposto calculado sobre o valor das mercadorias em estoque, excluídos os materiais de uso e consumo.

Além de entendimento diverso em relação à possibilidade de aproveitamento amplo do saldo credor, por entender que o crédito outorgado ao estabelecimento que recebeu as mercadorias, nos termos dos arts. 65 e 69 do RICMS/02, continua a pertencer a este estabelecimento, ainda que ocorra a venda dos ativos e fundo de comércio, sendo certo que o saldo se transfere ao estabelecimento adquirente, a Impugnante sustenta que o estabelecimento continuou a comercializar os tubos e a beneficiá-los, adequando-os às dimensões demandadas pelos clientes, realizando atividade industrial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reconhece a Impugnante que a CETUBOS vendeu a sua máquina formadora de tubos para empresa uruguaia e diz que a APERAM continuou a industrializar os tubos de aço em Timóteo/MG, por beneficiamento, adaptando-os aos formatos e dimensões demandados pelos clientes nacionais.

A Defesa destaca que a CETUBOS foi adquirida sem a máquina formadora de tubos, e que a Autuada deu continuidade ao beneficiamento de tubos, sendo possível interpretar que a Impugnante está a afirmar que à época da celebração do contrato de trespasse, a CETUBOS não mais fabricava tubos, apenas os beneficiava.

Esclarece, ainda, a Impugnante, que grande parte dos bens transferidos do estabelecimento adquirido para a filial da CETUBOS, estabelecida no Estado de São Paulo, era destinada à execução de atividades administrativas e secundárias e que eles seriam supridos por conta da eventual existência dos mesmos itens no inventário da APERAM.

Por fim, afirma que o atendimento do setor de tubos foi encerrado pela APERAM no início de 2013 e que as fotos trazidas pela Fiscalização foram produzidas apenas no dia 27/05/14, entendendo que o Fisco desconsiderou o período em que o estabelecimento continuou funcionando por longa data, após o trespasse, entre novembro de 2011 e fevereiro de 2013.

Aponta que a permanência da máquina de serrar tubos no local onde funcionava a CETUBOS descaracteriza a afirmação de que a APERAM se retirara do segmento econômico em que o estabelecimento adquirido atuava.

Conforme notícia o documento de fls. 25 dos autos, o estabelecimento da CETUBOS desempenhava em Timóteo/MG atividade tipicamente industrial de produção de tubos de aço com costura, consistente em adquirir bobinas ou chapas de aço inoxidável e transformá-las em tubos de aço inoxidável.

As fotos trazidas às fls. 93/115 ilustram boa parte do maquinário utilizado pela CETUBOS em seu negócio no período em que fabricava tubos de aço.

A Autuada, por sua vez, produz laminados planos de aços (bobinas de aço inoxidável), que era a matéria-prima na CETUBOS.

O acúmulo de saldo credor pela CETUBOS nos seus últimos anos de existência é compreensível, uma vez que seus principais clientes estavam localizados em outras Unidades da Federação, em especial no Estado de São Paulo, ao passo que o seu principal fornecedor (a APERAM - à época ainda denominada Arcelormittal Inox Brasil S/A), encontra-se estabelecido em Minas Gerais, resultando em saídas tributadas a 12% (doze por cento), enquanto se creditava pela alíquota de 18% (dezoito por cento) nas compras de sua mais importante matéria-prima.

Anteriormente, até meados de 2008, a CETUBOS não acumulava muitos créditos em sua conta gráfica, uma vez que suas operações principais se resumiam a receber as chapas de aço para industrializá-las por encomenda da APERAM (com “suspensão do ICMS” – por conseguinte, sem se creditar), devolvê-las também com suspensão, e industrializá-las (fabricando os tubos de aço inoxidável) para a APERAM.

Assim, a CETUBOS não se creditava nas entradas de chapas de aço e se debitava apenas sobre os valores relativos às industrializações efetuadas.

De acordo com a sequência cronológica noticiada pela Fiscalização, constata-se que todo o maquinário responsável pela produção dos tubos de aço foi exportado em 27/09/11, conforme documentos às fls. 65/72 dos autos, bem como se comprova que em 30/09/11, a CETUBOS se desfez de quase todo restante de seu Ativo Permanente, conforme documentos de fls. 73/83.

Em 02/10/11, a Autuada registrou as entradas dos tubos adquiridos junto à CETUBOS (documentos de fls. 198/379), com base nas operações encerradas em 30/09/11, sendo que a oficialização do contrato de trespasse ocorreu em 27/10/11, conforme documentos de fls. 27/33.

Assim, como bem destaca a Fiscalização, tudo o que restou na CETUBOS foi justamente o que foi repassado à APERAM: o seu estoque final de mercadorias (tubos de aço inoxidável), materiais de uso e consumo e de embalagem (listados pela própria APERAM conforme fl. 42), e as três máquinas relacionadas à fl. 37 – uma empilhadeira, uma máquina de serrar tubos e uma máquina de rebarbar tubos.

Resta claro, portanto, que em outubro de 2011, quando foi assinado o contrato de trespasse, a CETUBOS já não possuía mais maquinário nem estrutura para continuar fabricando ou beneficiando tubos de aço. O máximo que ela poderia continuar fazendo era vender os tubos já prontos ou cortá-los e rebarbá-los com duas das três máquinas que lhe restaram. Nada disso fez, porque se desfez destes tubos em setembro. Obviamente, a APERAM também não seria capaz de fabricar nem de beneficiar os tubos de aço com o material e equipamentos que adquiriu; da mesma forma que a CETUBOS, o máximo que ela seria capaz de fazer era vender os tubos já prontos ou, antes de vendê-los, cortá-los e rebarbá-los, sem, por conseguinte, industrializá-los.

Com o advento do Novo Código Civil, a alienação de estabelecimento, também conhecida como trespasse, passou a sofrer uma regulamentação própria, o que não ocorria anteriormente, embora já houvesse, àquele tempo, determinadas normas sobre questões relacionadas à alienação do estabelecimento. No entanto, somente a partir de 2002 o trespasse passou a ter uma regulamentação legal específica.

A alienação do estabelecimento nada mais é do que a venda ou o aluguel de um determinado conjunto de bens, corpóreos e incorpóreos, coletivamente considerado para o exercício de uma determinada atividade (empresarial), acarretando no reconhecimento jurídico daquele conjunto como sendo uma universalidade de fato.

Conforme se extrai da doutrina de Modesto Carvalhosa e Fábio de Ulhôa Coêlho, o entendimento doutrinário preponderante é de que o estabelecimento consiste em um conjunto de bens heterogêneos (móveis, imóveis, materiais ou imateriais), organizados para o exercício produtivo de determinada atividade. A interação dessa coletividade de bens, aplicados na atividade empresarial, caracteriza o estabelecimento, que adquire um valor próprio, necessariamente maior do que meramente os bens individualmente considerados. Esse sobrevalor é a característica essencial do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contrato de compra e venda de ativos e fundo de comércio noticia em sua cláusula primeira, subitem 1.3, que a aquisição se refere a três equipamentos (uma máquina de serrar tubos, uma máquina de rebarbar tubos e uma empilhadeira elétrica) totalizando o valor de R\$ 660.000,00 (seiscentos e sessenta mil reais), produtos semiacabados (tubos), material de embalagem e material de uso e consumo, no valor total de R\$ 10.481.978,34 (dez milhões quatrocentos e oitenta e um mil novecentos e setenta e oito reais e trinta e quatro centavos).

Conforme subitem 1.4 da mencionada cláusula primeira, compõe, ainda, o negócio a transferência dos saldos credores de IPI e ICMS.

Ao tratar das obrigações trabalhistas, o contrato celebrado afasta da adquirente a responsabilidade relativa às obrigações trabalhistas anteriores à data da avença, assumindo apenas aquelas que tiveram seus fatos geradores após a data de assinatura do contrato (item 4.2 da Cláusula 4).

Registra ainda, nos termos do subitem 4.1 que a adquirente “adquire os ativos sem que haja qualquer obrigação de contratação dos empregados que neles trabalham”, deixando claro que não haverá sub-rogação nos contratos de prestação de serviços celebrados para a exploração do estabelecimento ora adquirido.

Ao tratar da responsabilidade tributária na reorganização societária e na aquisição de fundo de comércio, os arts. 132 e 133 do CTN assim dispõem:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

(...)

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

Assim, a Consulta de Contribuinte nº 210/2010 (anexada pela Impugnante às fls. 415/416), ao admitir a manutenção do saldo credor da empresa cindida pela incorporadora, parte da inteligência prevista nos dispositivos que cuidam da responsabilidade tributária, ao entendimento de que o novo estabelecimento assumiu, por inteiro, os direitos e obrigações do estabelecimento desativado.

Discorrendo sobre a conceituação de fundo de comércio, Kiyoshi Harada destaca:

“Não há unanimidade na doutrina quanto ao conceito de fundo de comércio sendo certo, porém, que ele não se confunde com o conceito de ponto comercial. Pode-se dizer, genericamente, que o fundo de comércio é

designação que abrange a soma de bens corpóreos (instalações, máquinas, móveis, etc.) e incorpóreos (marca, nome comercial, ponto comercial, etc.) que compõem um estabelecimento comercial, industrial ou profissional.”

Apesar do contrato celebrado mencionar a aquisição de fundo de comércio, a avença material nele prevista diz respeito à mera aquisição dos materiais, principalmente os tubos e três equipamentos, servindo como “pano de fundo” para a apropriação do saldo credor de IPI e ICMS.

Não havendo a aquisição do fundo de comércio, a transferência do saldo credor limita-se ao imposto incidente sobre os produtos em estoque, pois se trata de mera aquisição de “fundo de estoque”.

Aplica-se ao caso, portanto, a regra prevista no art. 18 do Anexo VIII do RICMS/02, com a seguinte redação:

**Art. 18.** Nas hipóteses de transferência de estoque previstas nos itens 35 e 36 da Parte 1 do Anexo II, o saldo credor porventura existente poderá ser transferido ao adquirente ou ao destinatário, limitado ao valor do imposto correspondente à mercadoria objeto da operação. (grifou-se)

De forma alternativa, pleiteia a Impugnante que o valor do imposto seja incorporado ao valor da mercadoria para fins de concessão da parcela reconhecida pela Fiscalização a título de crédito.

Portanto, considerando que o documento de fls. 34/36 registra o valor das mercadorias com a inclusão do PIS/COFINS e que, em se tratando de impostos sujeitos a recuperação, o estoque dos produtos é contabilizado sem o valor do ICMS, o imposto deve ser incorporado ao valor das mercadorias para fins de cálculo da parcela de crédito.

Noutra toada, considerando que a consulta de contribuinte citada pela Impugnante não se amolda ao caso concreto, não há que se falar em aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

No tocante às multas lançadas pela Fiscalização, a Impugnante insurge contra a multa de revalidação, com o entendimento de que ela deve incidir sobre o valor do imposto, nos termos do inciso III do art. 53 da Lei nº 6.763/75, sendo que a Fiscalização teria adotado o valor do crédito.

Trata-se de equívoco da Defesa. No caso dos autos, a cobrança da multa de revalidação incide sobre o valor do imposto não recolhido, em decorrência da apropriação indevida de parte do saldo credor, que, coincidentemente, é a mesma base de cálculo para aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Neste lançamento, o valor do crédito estornado deu origem a um valor total idêntico ao imposto recolhido a menor, sendo este, provavelmente, o motivo do equívoco da Defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O eminente Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

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

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE.** A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

No que tange aos princípios constitucionais apontados pela Impugnante, cabe registrar que o lançamento foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Cumpra esclarecer que a multa de revalidação encontra-se corretamente majorada em 50% (cinquenta por cento) nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, em decorrência da reincidência caracterizada pelo PTA nº 01.000157675-99 (fls. 116/117 e 438/440).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda em preliminar, também à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia formulado pela Impugnante. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que se faça a inclusão do ICMS no valor das mercadorias para cálculo do imposto incidente sobre os produtos, resultando em acréscimo do crédito legitimado pela Fiscalização, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Eduardo de Souza Assis e Guilherme Henrique Baeta da Costa.

**Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2015.**

**Fernando Luiz Saldanha  
Presidente / Relator**

T

21.617/15/3ª