

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.132/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000317005-68
Impugnação: 40.010139252-29, 40.010139251-48 (Coob.), 40.010139250-67 (Coob.), 40.010139253-00 (Coob.)
Impugnante: Orteng Equipamentos e Sistemas S.A.
IE: 186242243.04-25
Oengenharia Ltda. (Coob.)
IE: 002472036.01-90
Oengenharia Ltda. (Coob.)
IE: 002472036.00-17
Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda (Coob.)
IE: 186242243.00-00
Proc. S. Passivo: Guilherme de Almeida Henriques/Outro(s), Flávio Machado Vilhena Dias/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA SUCESSORA - CORRETA A ELEIÇÃO. Comprovado nos autos que as empresas Coobrigadas Oengenharia Ltda são sucessoras da empresa Autuada. Correta, portanto, a eleição para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 132 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – MATRIZ – CORRETA A ELEIÇÃO. Comprovado nos autos que a matriz da Autuada, Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda, praticou ato que concorreu para o não recolhimento do tributo. Correta, portanto sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO SEM ORIGEM - Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de transferência de custos de produção (homens-hora) da matriz para a Autuada. Tais custos, no momento da emissão dos documentos fiscais, não representam fato gerador do ICMS e não geram créditos do imposto. Infringência ao disposto no art. 2º inciso VI c/c art. 66, inciso V, ambos do RICMS/02. Exigências do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento Procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de novembro de 2010 a julho de 2013, apropriou-se indevidamente de créditos do imposto

destacado em notas fiscais emitidas por sua matriz, em situações não amparadas pela legislação, contrariando o disposto no art. 2º, inciso VI c/c art. 66, inciso V, ambos do RICMS/02.

A Autuada é um estabelecimento industrial, que recebia de sua matriz mercadorias transferidas para fins de industrialização e posterior remessa à origem. No entanto, além das mercadorias, a matriz também acobertava com nota fiscal de transferência, com destaque do imposto, o custo referente à mão de obra a ser utilizada na fabricação do item, sob o argumento de que a Autuada (filial) não possuía empregados registrados.

O procedimento não encontra amparo na legislação, pois destaca imposto sobre bem ainda inexistente (a mão de obra **a ser utilizada** na fabricação da mercadoria), situação que não representa hipótese de incidência do ICMS.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O estabelecimento Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. (I.E. 186.242243.00-00), matriz da Autuada, foi incluído como Coobrigado no feito fiscal por força do disposto no art. 124, inciso II do CTN c/c art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que emitiu notas fiscais em desacordo com a legislação tributária, gerando os créditos irregulares que ora se estorna na escrita fiscal da Autuada.

A sociedade Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. sofreu um processo de cisão parcial, tendo a parte cindida sido incorporada pela empresa Orteng Engenharia e Sistemas S.A., a qual foi criada com esse objetivo. Em julho de 2015, Orteng Engenharia e Sistemas S.A. foi transformada em Orteng Engenharia e Sistemas Ltda.

Por essa razão, a empresa Orteng Engenharia e Sistemas Ltda, absorvedora de parte cindida de Orteng Equipamentos e Sistemas S.A, foi incluída como Coobrigada no polo passivo, por força do disposto no art. 132 do CTN.

O estabelecimento filial de Orteng Engenharia e Sistemas Ltda (I.E. 002.472036.01-90), que sucedeu o estabelecimento Autuado (I.E. 186.242243.04-25) no ano de 2015, foi incluído como Coobrigado no feito fiscal também em razão de tal sucessão, nos termos do disposto no art. 132 do CTN.

Da Impugnação

Inconformadas, as Coobrigadas Orteng Engenharia e Sistemas Ltda (I.E. 002.472036.00-17) e sua filial (I.E. 002.472036.01-90) apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às fls. 215/224, acompanhada dos documentos de fls. 225/282.

Afirmam, em muito apertada síntese, que:

- após a cisão parcial de parcela de seu patrimônio, Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. deu continuidade às suas atividades, explorando o mesmo objeto social. Por essa razão, não ocorreu a sucessão prevista no art. 132 do CTN, como alegou o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco para fins de responsabilização da Coobrigada Orteng Engenharia e Sistemas Ltda. Apresentam doutrina e jurisprudência no sentido de sua tese;

- caso se entenda pela sucessão, em face do princípio da intranscendência da pena, as multas punitivas não podem ser suportadas pelas Coobrigadas. Saliendam que o art. 132 do CTN prevê a responsabilidade dos sucessores apenas por tributos e não pelo crédito tributário (que inclui as multas). Apresentam doutrina e jurisprudência no sentido de sua tese.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação, com o reconhecimento da ilegitimidade de Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. para figurar no polo passivo da autuação, tendo em vista que Orteng Equipamentos e Sistemas S.A., mesmo após a cisão parcial de seu patrimônio, permaneceu exercendo a atividade.

Alternativamente, sejam ambas as Coobrigadas excluídas da responsabilização pelas multas de revalidação e isolada, em razão do princípio da intranscendência da pena, nos termos do art. 132 do CTN.

Também inconformadas, a Autuada e sua matriz à época dos fatos, a Coobrigada Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda (I.E. 186.242243.00-00) apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às fls. 288/310, acompanhada dos documentos de fls. 311/436.

Afirmam, também em apertada síntese, que:

- Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. matriz – OES Matriz (I.E. 186.242243.00-00) transferia mercadorias recebidas de terceiros para Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. filial – OES Filial (I.E. 186.242243.04-25), ora Autuada, que industrializava os itens. Como a OES Filial não possuía funcionários registrados em seu CNPJ, era necessário que a OES Matriz transferisse os “custos de fabricação (homem-hora)” a serem utilizados na industrialização do produto acabado, razão pela qual foram emitidas notas fiscais com destaque de ICMS, tanto para as mercadorias, como para os “custos de fabricação”. Posteriormente, o produto acabado é remetido de volta à OES Matriz, com o mesmo valor e o mesmo destaque do ICMS da entrada das mercadorias e dos custos de mão de obra. Apresenta a operação graficamente às fls. 291/292;

- como o ICMS é não cumulativo, as transferências ocorridas dentro do estado não diminuem o total do imposto a esse recolhido, tendo em vista que os créditos e débitos são calculados em face de um mesmo ente tributante;

- justamente para evitar questionamentos do Fisco mineiro, mesmo discordando da legislação, a Autuada destacou o imposto nas notas fiscais de transferência de mercadorias e de “custos de fabricação” entre seus estabelecimentos matriz e filial;

- os “custos de fabricação”, mormente os custos com mão de obra, na medida em que integram o valor da operação, compõem a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02. Cita doutrinas nesse sentido;

- por força do princípio da não cumulatividade do ICMS, fica assegurado ao Contribuinte apropriar-se de créditos, bastando, para tanto, que o imposto tenha

incidido sobre as operações anteriores. Como houve a incidência do ICMS nas transferências dos “custos de fabricação” realizadas pela OES Matriz, resta garantido o direito constitucional amplo e irrestrito da OES Filial de se creditar do imposto;

- não houve qualquer prejuízo financeiro ao estado de Minas Gerais em virtude da transferência dos créditos de custo de fabricação para OES Filial, na medida em que o impacto financeiro que se teria em razão da apropriação de crédito foi anulado com o débito recolhido pela OES Matriz;

- o Auto de Infração deve ser retificado, de forma a contemplar a recomposição da conta gráfica prevista no art. 195 do RICMS/02, pois o Fisco desconsiderou a existência de saldo credor na escrita fiscal da OES Filial, exigindo integralmente o imposto destacado nas notas fiscais de transferência de “custos de fabricação”. Apresenta jurisprudência do CC/MG;

- as multas de revalidação e isolada aplicadas apresentam caráter nitidamente confiscatório, entendimento que é respaldado pela doutrina e jurisprudência pátrias;

- os requisitos vinculativos previstos no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75 encontram-se presentes nesse caso, razão pela qual pedem o cancelamento ou a redução da multa isolada.

Requerem, ao final, a procedência da impugnação, com o cancelamento do Auto de Infração. Alternativamente, pedem seja realizada a recomposição da conta gráfica da Autuada e canceladas ou reduzidas as multas aplicadas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em duas manifestações, de fls. 444/454 e 455/461, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Argumenta, em apertada síntese, que:

- quando da cisão parcial de Orteng Equipamentos e Sistemas S.A., com absorção da parte cindida pela empresa Orteng Engenharia e Sistemas S.A., esta última passou a ser responsável única por todos os negócios de sistemas de energia e automação do grupo econômico que integra. Transcreve parte do item 2.4 de fls. 122, no qual fica definido que a Orteng Engenharia sucederá a Orteng Equipamentos em todos os direitos, bens, obrigações, contratos, compromissos, créditos e débitos, mormente os de natureza tributária;

- os contratos transferidos por meio da citada cisão parcial, listados no Anexo I de fls. 126, com clientes como Petrobrás, Vale e Cemig, são justamente aqueles relacionados com o objeto da autuação;

- a responsabilidade tributária das Coobrigadas decorre claramente do “caput” do art. 132 do CTN, sendo que o parágrafo único cuida apenas das hipóteses em que há extinção da pessoa jurídica, mas a atividade prossegue por meio de sócio remanescente ou seu espólio, com a mesma ou outra pessoa jurídica. Salienta que não é cabível a interpretação dada ao dispositivo pelas Impugnantes, no sentido de que se a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa cindida continuar ativa, a responsabilidade tributária recairia apenas sobre ela, sendo a posição do Fisco reforçada pelo art. 229 da Lei Federal nº 6.404/76;

- não há que se falar em princípio da intranscendência da pena, pois as multas de revalidação e isolada compõe o passivo da empresa, entendimento já sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recurso especial;

- o Fisco realizou diversas reuniões com os responsáveis pela área tributária da empresa, além de visitas técnicas ao estabelecimento matriz e sua filial (Autuada). Além disso, analisou os arquivos eletrônicos SPED, notas fiscais e Declarações de Apuração e Informações do ICMS (DAPIs), sendo equivocado o argumento de que haja desconhecimento por parte da Autoridade Lançadora em relação ao fluxo da operação realizada;

- não encontra amparo na legislação o procedimento de transferir, da matriz para a filial, os “custos de fabricação (homens-hora)” das mercadorias que ainda serão produzidas. Saliencia que as hipóteses de incidência do imposto estão descritas no art. 2º do RICMS/02, sendo que o inciso VI restringe a incidência à “saída de **mercadoria**”. Conclui que a alocação de custos de mão de obra deve ser realizada com a utilização dos princípios e técnicas de contabilidade de custos;

- não há ofensa ao princípio da não cumulatividade no estorno realizado, tendo em vista que não é qualquer crédito que pode ser aproveitado pelo destinatário. Somente o crédito vinculado a bens e mercadorias que se integrem na operação da qual resultará a saída de mercadorias (o chamado “crédito físico”), é passível de aproveitamento, entendimento que é compartilhado pelas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF);

- “custos de fabricação (homem-hora)” não são fato gerador do ICMS, nem mercadoria e, muito menos, representam circulação de mercadoria. Devem ser agregados no valor final do produto industrializado por aquele que o industrializa, e não por quem remete a mercadoria;

- ao contrário do alegado, há prejuízo aos cofres do estado, na medida em que tal operação foi utilizada para utilização indevida de créditos acumulados na escrita fiscal da Autuada, o que levou a um recolhimento de imposto muito inferior ao que efetivamente seria devido. Ademais, a Autuada não comprovou a origem dos créditos acumulados em sua escrita fiscal, mesmo após solicitação do Fisco;

- o § 1º do art. 195 do RICMS/02 limita a utilização da recomposição da conta gráfica ao mês seguinte ao último período em que se verificar saldo devedor, dentre os períodos considerados no Auto de Infração. Saliencia que a Impugnante possuía saldo devedor em dezembro de 2013, último mês do período fiscalizado, o que afasta a pretensa recomposição;

- a aplicação do permissivo legal do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75 mostra-se inviável, tendo em vista que o aproveitamento indevido de créditos não é obrigação acessória e reduz o montante do imposto a pagar;

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 466/483, opina pela procedência do lançamento.

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 pequenas alterações.

Da Sujeição Passiva - Da Impugnação das Coobrigadas Orteng Engenharia e Sistemas Ltda (I.E. 002.472036.0017) e sua filial (I.E. 002.472036.01-90)

As Coobrigadas afirmam que, após a cisão parcial de parcela de seu patrimônio, Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. deu continuidade às suas atividades, explorando o mesmo objeto social.

Por essa razão, não teria ocorrido a sucessão prevista no art. 132 do CTN, como alegou o Fisco para fins de responsabilização de Orteng Engenharia e Sistemas Ltda. Apresentam doutrina e jurisprudência no sentido de sua tese.

No entanto, razão não lhes assiste.

A responsabilidade tributária do sucessor pelos tributos devidos até a data da sucessão está prevista no art. 132 CTN:

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.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

(Grifou-se)

A norma do *caput* do art. 132 é regra geral de responsabilização tributária, que se aplica em todas as hipóteses de sucessão, inclusive à cisão parcial, não obstante a inexistência de citação expressa a essa modalidade de sucessão.

Ao contrário do que interpreta a Impugnante, o parágrafo único tem por fulcro ampliar, e não limitar, o alcance da sucessão prevista no *caput*, na medida em que estende os efeitos tributários da sucessão, **também**, aos casos de extinção de pessoa jurídicas de direito privado, quando a exploração da mesma atividade for continuada por qualquer sócio remanescente. Trata-se de uma nova hipótese de responsabilização.

Analisando o documento entregue ao Fisco, denominado “*Protocolo e Justificação da Cisão Parcial da Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. Seguida de Incorporação da Parcela Cindida pela Orteng Engenharia e Sistemas S.A.*” (fls.

118/151), nota-se que a cisão parcial de Orteng Equipamentos, seguida de incorporação da parcela cindida por Orteng Engenharia, transferiu todos os negócios relacionados com sistemas de energia e automação para essa última (item 1.4 de fls. 120).

A mudança faz parte de um amplo processo de reorganização interna das atividades do grupo econômico ao qual pertencem ambas as empresas (item 1.3 de fls. 120). De fato, a cisão parcial que se discute aqui representa mera segregação, em pessoas jurídicas distintas, de parte dos negócios que antes eram centralizados na Orteng Equipamentos.

O item 2.4 (fls. 122) define que a Orteng Engenharia sucederá a Orteng Equipamentos em todos os bens, direitos e obrigações, inclusive os de natureza tributária, relacionados com a parcela cindida do patrimônio, na medida em que tal atividade passará a ser exercida somente por ela.

O art. 229 da Lei Federal nº 6.404/76 reforça a responsabilidade tributária por sucessão em relação à sociedade que absorve parcela do patrimônio de companhia cindida:

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a **sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão**; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

(...)

(Grifou-se)

Assim, na linha do argumento das Impugnantes, mesmo que se entendesse suficiente para afastar a responsabilidade tributária, a continuidade das atividades por parte da empresa cindida, tese da qual se discorda, é de ressaltar que em relação às atividades envolvidas na autuação, não houve essa continuidade, na medida em que todos os negócios relativos a sistemas de energia e automação foram transferidos para a empresa Orteng Engenharia.

Por todo o exposto, nota-se que a empresa Orteng Engenharia, Coobrigada no presente feito fiscal em razão de ter sucedido a empresa Orteng Equipamentos em relação aos negócios envolvidos na autuação, está adequadamente incluída no polo passivo da autuação, restando correta a responsabilização implementada pelo Fisco.

As Impugnantes afirmam que, caso se entenda pela sucessão, em face do princípio da intranscendência da pena, as multas punitivas não podem ser por elas suportadas. Salientam que o art. 132 do CTN prevê a responsabilidade dos sucessores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apenas por tributos e não pelo crédito tributário (que inclui as multas). Apresentam doutrina e jurisprudência no sentido de sua tese.

Em reposta, o Fisco aduz que as multas de revalidação e isolada compõem o passivo da empresa, conforme já entendeu o STJ em sede de recurso especial, como se pode ver na transcrição abaixo:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR ABRANGE, ALÉM DOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO SUCEDIDO, AS MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS, QUE, POR REPRESENTAREM DÍVIDA DE VALOR, ACOMPANHAM O PASSIVO DO PATRIMÔNIO ADQUIRIDO PELO SUCESSOR, DESDE QUE SEU FATO GERADOR TENHA OCORRIDO ATÉ A DATA DA SUCESSÃO. (PRECEDENTES: RESP 1085071/SP, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 21/05/2009, DJE 08/06/2009; RESP 959.389/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 07/05/2009, DJE 21/05/2009; AGRG NO RESP 1056302/SC, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 23/04/2009, DJE 13/05/2009; RESP 3.097/RS, REL. MINISTRO GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

Não é outra a posição da doutrina:

2. “(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra” roupagem institucional. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O assunto encontra-se de tal forma pacificado na jurisprudência, que o STJ publicou a Súmula de Jurisprudência nº 554 a respeito da questão:

SÚMULA 554: NA HIPÓTESE DE SUCESSÃO EMPRESARIAL, A RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA ABRANGE NÃO APENAS OS TRIBUTOS DEVIDOS PELA SUCEDIDA, MAS TAMBÉM AS MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS REFERENTES A FATOS GERADORES OCORRIDOS ATÉ A DATA DA SUCESSÃO.

Dessa forma, correto o Auto de Infração, não havendo que se falar em aplicação do princípio da intranscendência da pena.

Da Impugnação da Autuada (I.E. 186.242243.04-25) e de sua matriz, a Coobrigada Orteng Equipamentos e Sistemas S.A. (I.E. 186.242243.00-00)

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, no período de novembro de 2010 a julho de 2013, apropriou-se indevidamente de créditos do imposto destacado em notas fiscais emitidas por sua matriz, em situações não amparadas pela legislação, contrariando o disposto no art. 2º, inciso VI c/c art. 66, inciso V, ambos do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se que, apesar de ter fiscalizado o período de novembro de 2010 a dezembro de 2013, o Fisco somente encontrou créditos a serem estornados até julho de 2013, como pode ser visto às fls. 39 e 51.

Inicialmente, o Fisco fez um esclarecimento no sentido de que a presente autuação foi precedida de uma análise dos arquivos SPED, notas fiscais e DAPIs do Contribuinte e, também, por várias reuniões com os administradores e responsáveis pela área tributária da empresa, além de visitas técnicas realizadas tanto à matriz (Coobrigada) quanto à filial (Autuada).

Por essa razão, não há respaldo à fala das Impugnantes, no sentido de que o Fisco desconhece o fluxo da operação por elas realizada e que, por isso, entendeu de forma equivocada pela autuação.

O procedimento adotado pela Autuada, de transferir, de um estabelecimento para outro, os custos de mão de obra que ainda seriam utilizados na industrialização, como se mercadoria fossem, inclusive com destaque do imposto e aproveitamento de crédito no estabelecimento de destino, é absolutamente ilegal, não encontrando o mais remoto respaldo na legislação.

Tal procedimento e seus impactos na conta corrente fiscal de OES Matriz e OES Filial foi apresentado graficamente às fls. 291/292 dos autos, às quais se remete para melhor visualização da situação que deu origem à presente autuação.

Se a empresa destinatária, responsável pela industrialização das mercadorias, não possui empregados registrados, esse é um problema exclusivamente de cunho empresarial e trabalhista, que não pode ser corrigido pela emissão de documento fiscal não autorizado na legislação.

O meio adequado para se alocar custos de mão de obra é a utilização dos princípios e técnicas da contabilidade de custos, e não a emissão irregular de documento fiscal.

A mera alocação contábil de custos com mão de obra, de um para outro estabelecimento da sociedade, não é fato gerador do ICMS.

Como consequência, na operação em que a matriz transfere à filial as mercadorias (matéria-prima) para serem industrializadas, somente essas (as mercadorias a serem industrializadas) incluem-se no fato gerador do tributo e, por consequência, somente elas compõem a base de cálculo do ICMS para fins de transferência.

Nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, o fato gerador do ICMS é circulação de **mercadorias** e não de custos de mão de obra ainda inexistentes:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de **mercadorias**, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (Grifou-se)

O art. 43, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02 define a base de cálculo do imposto, que é a saída de **mercadoria**:

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

(...)

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

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

(...) (Grifou-se)

A decorrência lógica desse raciocínio é que a Autuada não poderia se aproveitar dos créditos de ICMS das notas fiscais de “transferência de custos de fabricação (homem-hora)”, na medida em que esses custos não são mercadoria, não podendo ser “pré-transferidos” de um estabelecimento para outro, apenas porque esse último, o efetivo industrializador, não possui empregados registrados, sendo essa a origem do estorno procedido pelo Fisco.

O art. 66, inciso V do RICMS/02 autoriza, no caso da industrialização, a apropriação do crédito de ICMS apenas sobre a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem vinculados diretamente ao processo de produção:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

Além disso, o direito ao crédito está vinculado à idoneidade formal, material e ideológica do documento fiscal, nos termos do art. 69 do RICMS/02:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Dessa forma, não há como se falar em aproveitamento de crédito de documento fiscal emitido sem a correspondente circulação de mercadorias, situação dos autos.

Por todo o exposto, conclui-se que os créditos aproveitados pela Autuada não têm origem idônea, na medida em que não se referem a uma operação de entrada de mercadorias, restando correto o estorno procedido pelo Fisco.

As Impugnantes afirmam que, como o ICMS é não cumulativo, as transferências ocorridas dentro do estado não diminuem o total do imposto a ser recolhido. Salientam que não houve qualquer prejuízo financeiro ao estado de Minas Gerais em virtude da transferência dos créditos do custo de fabricação para OES Filial, na medida em que o impacto financeiro foi anulado com o débito recolhido pela OES Matriz.

O princípio da não cumulatividade é uma garantia constitucional, prevista no art. 155, § 2º, inciso I da CF/88 e não se presta a dar manto de legalidade a créditos ilegítimos, como pretende a Autuada. Determina o dispositivo constitucional que o imposto devido em uma operação de saída de mercadoria ou prestação de serviços será compensado com aquele que foi cobrado nas operações anteriores:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Importante salientar que não é qualquer crédito que é passível de abatimento. Somente os créditos referentes à entrada mercadorias que posteriormente

saíam do estabelecimento, seja sem sofrer alteração (comércio), seja integrando outra mercadoria delas resultante (industrialização), são passíveis de aproveitamento.

Em outras palavras, o crédito está vinculado diretamente à mercadoria, acompanhando-a durante toda a sua cadeia de circulação, naquilo que se convencionou chamar de “crédito físico”.

No Recurso Extraordinário nº 447.470 do STF, o Ministro Joaquim Barbosa deixou claro que os créditos decorrentes da entrada de bens de capital, como a energia elétrica e o serviço de comunicação, são considerados créditos financeiros, não sendo alcançados pela não cumulatividade do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88.

Assim, se até mesmo créditos legítimos, acobertados por documento fiscal previsto na legislação, mas desvinculados da circulação física da mercadoria, podem ter seu aproveitamento vedado sem que isso represente ofensa ao princípio da não cumulatividade, melhor destino não pode ser dado a créditos sem origem, ilegítimos e decorrentes de notas fiscais irregulares, que não acobertam a circulação de qualquer mercadoria ou prestação de serviço, como no presente Auto de Infração.

Os custos com mão de obra somente vão compor a base de cálculo do ICMS na operação de saída da mercadoria já industrializada da OES Filial para a OES Matriz, momento em que serão objeto de tributação.

Além disso, analisando a escrita fiscal das empresas envolvidas na operação que resultou na autuação, observa-se que, ao contrário do alegado, há claro prejuízo financeiro ao estado de Minas Gerais.

Na operação de transferência de “custos de fabricação” realizada, inicialmente gera-se um débito na OES Matriz, que remete matéria-prima e “custos de fabricação”, com destaque do imposto, para OES Filial.

Após a industrialização, OES Filial envia de volta à OES Matriz o produto da industrialização, emitindo nota fiscal com mesma base de cálculo e mesmo destaque do imposto da operação anterior, em que recebeu as matérias-primas e os “custos de fabricação”.

Conseqüentemente, o débito original da OES Matriz é anulado pelo crédito recebido de OES Filial quando do retorno da mercadoria, ficando um débito a recolher na escrita fiscal de OES Filial.

Um olhar mais superficial das operações relatadas pode levar à conclusão de que, não obstante se tratar de operação sem previsão na legislação, não haveria qualquer prejuízo de cunho tributário, pois a OES Matriz realizou operações de efeito tributário zero, ao passo que o débito ficou integralmente em OES Filial, que o recolheria aos cofres do estado.

No entanto, quando se observa a conta corrente fiscal de OES Filial, logo se nota qual é objetivo de toda essa operação de transferência dos débitos de ICMS da OES Matriz para a OES Filial: o enorme montante de créditos acumulados na conta corrente fiscal do estabelecimento filial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo o Fisco, se as operações tivessem sido realizadas de acordo com a legislação, sem transferência dos “custos de fabricação”, o valor do ICMS a ser recolhido em todas as operações envolvidas na autuação seria de R\$ 9.467.452,68 (nove milhões, quatrocentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e sessenta e oito centavos).

Porém, considerando que o débito ficou integralmente na OES Filial, e que esse estabelecimento possuía um grande volume de créditos do imposto acumulados, o valor efetivamente recolhido a título de ICMS, para as operações envolvidas na autuação, foi de R\$ 2.086.310,73 (dois milhões, oitenta e seis mil, trezentos e dez reais e setenta e três centavos), resultando em um recolhimento a menor de mais de 7 (sete) milhões de reais.

Além disso, o Fisco informa que, em visita técnica realizada na OES Filial, o técnico da empresa que os acompanhava informou que o prazo de rotatividade das mercadorias envolvidas na autuação (desde a entrada da matéria prima até a saída do produto industrializado) era de 3 (três) meses, em média.

Assim é no mínimo estranho que a OES Filial possa ter acumulado crédito nesse período, já que as operações com OES Matriz geravam débitos e não créditos em sua escrita fiscal.

Segundo o Fisco, instada a comprovar a origem de tais créditos acumulados, a Autuada não se desincumbiu de demonstrar sua origem.

Por todo o exposto, sem razão as Impugnantes, restando claro o prejuízo aos cofres do estado com a operação irregular realizada.

No que tange ao pedido de recomposição da conta gráfica, mais uma vez não assiste razão às Impugnantes.

O art. 195 do RICMS/02, em seu § 1º, prevê as condições em que os créditos acumulados poderão ser abatidos do imposto a recolher em razão de autuação por estorno de créditos:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

De acordo com a norma, só poderá ser abatido do valor a recolher, o crédito acumulado a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor, dentre os períodos considerados no Auto de Infração.

Além disso, só poderá ser abatido o menor valor do saldo credor verificado entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao do pagamento.

Analisando a conta corrente fiscal da Autuada, nota-se que entre julho e dezembro de 2013 só foram verificados saldos devedores de ICMS, situação suficiente para a afastar a recomposição da conta gráfica, nos termos dos §§ 1º, 2º e 3º transcritos anteriormente:

ANO	PERIODO	DEBITO	CREDITO	SALDO	DC	OBRIGPER
2013	01 a 31/01/2013	142.309,21	420.891,20	278.581,99	C	0,00
2013	01 a 28/02/2013	1.100.102,62	636.115,88	9.757,12	D	9.757,12
2013	01 a 31/03/2013	483.473,66	715.527,81	232.054,15	C	0,00
2013	01 a 30/04/2013	927.241,93	858.827,43	163.639,65	C	0,00
2013	01 a 31/05/2013	772.970,14	514.152,63	95.177,86	D	95.177,86
2013	01 a 30/06/2013	368.805,57	264.432,31	104.373,26	D	104.373,26
2013	01 a 31/07/2013	406.305,11	127.122,67	279.182,44	D	279.182,44
2013	01 a 31/08/2013	151.863,87	51.331,58	100.532,29	D	100.532,29
2013	01 a 30/09/2013	329.414,36	63.139,73	266.298,72	D	266.298,72
2013	01 a 31/10/2013	567.282,40	224.088,23	343.194,17	D	343.194,17
2013	01 a 30/11/2013	246.076,09	159.325,74	0,00	D	0,00
2013	01 a 31/12/2013	88.849,04	77.175,46	11.673,58	D	11.673,58

Dessa forma, não há que se falar em recomposição de conta gráfica, não assistindo razão ao argumento.

Quanto à aplicação, por este Conselho de Contribuintes, do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, o que foi pedido pelas Impugnantes, não obstante se tratar de ato discricionário, de competência exclusiva da Câmara de Julgamento, incumbe ressaltar que o § 5º, item 3 desse mesmo dispositivo legal dita a sua inaplicabilidade aos casos em que da infração tenha resultado falta de pagamento do tributo, o que está amplamente demonstrado nos autos:

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

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou **dela tenha resultado falta de pagamento do tributo**. em relação à aplicação do art. 53 da Lei 6763/75, relacionado apenas as obrigações acessórias, não se aplica ao trabalho em pauta uma vez o que se discute é o aproveitamento de créditos indevidos que interfere diretamente no valor do imposto a pagar. Além do mais, não se enquadra em nenhuma situação do art. 96 do RICMS/02 e conseqüentemente que não é considerado obrigação acessória.

(Grifou-se)

As Impugnantes alegam que as multas têm natureza nitidamente confiscatória, devendo ser anuladas.

Verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador 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)

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

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela 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 (TJMG) 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 já foi considerada regular pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

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

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do art. 182 da 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante OEngenharia Ltda., sustentou oralmente o Dr. Guilherme de Almeida Henriques e pela Impugnante Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda. (Matriz e Filial), sustentou oralmente o Dr. Flávio Machado Vilhena Dias e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

Sala das Sessões, 28 de julho de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Vander Francisco Costa
Relator

GR/D