

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.384/08/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156739-42
Recurso de Revisão: 40.060123386-18
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Engresa Ltda
Autuado: Engresa Ltda
IE: 567989409.00-31
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Não se configurou a irregularidade na ação fiscal uma vez que o procedimento estabelecido no art. 55-A da CLTA/MG, então vigente, não se aplica ao presente caso. Descaracterizada a nulidade do Auto de infração.

Recurso de Revisão conhecido e provido. Decisões por voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido, além de não ter emitido notas fiscais Modelo 1, no período de 01/01/2002 a 30/06/2007, em razão da realização de industrialização, através de usinagem, processo este que envolve serviços de solda e trabalho de torno e fresas mecânicas em peças e equipamentos destinados a comercialização ou a outras etapas de industrialização. Versa, também, sobre a constatação do desenvolvimento de atividades de industrialização em estabelecimento não inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e as Multas Isoladas capituladas nos artigos 54, inciso I e 55, inciso II, alínea "a", todos da Lei 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.063/08/2ª, em preliminar, por maioria de votos, declarou nulo o Auto de Infração, considerando que teria havido irregularidade no procedimento fiscal, uma vez que o Fisco teria desconsiderado ato ou negócio jurídico sem observância do disposto no art. 55-A da CLTA/MG, então vigente.

Das Razões da Recorrente

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão às fls. 314/323, por intermédio de procurador legalmente habilitado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contesta a decisão recorrida afirmando que o trabalho fiscal foi elaborado independentemente de qualquer contrato. Entende que o caso dos autos trata de questão rotineira, já julgada centenas de vezes por esta Casa, que compreende a submissão dos fatos à hipótese de incidência do ICMS, ao contrário do entendimento do contribuinte que quer a tributação pelo ISS.

Argumenta que as notas fiscais de prestação de serviço e as ordens de serviço apenas demonstram o erro, cometido pelo contribuinte, na interpretação da norma tributária, não sendo discutido, quando da lavratura do AI, qualquer negócio sob o ponto de vista do direito privado, mas apenas quanto à ótica da tributação.

Alega que o contrato apresentado pela Autuada jamais poderia ser oposto a terceiro, já que não possui registro no cartório próprio, nos termos do art. 221 do Código Civil.

Ressalta que se nulo fosse, em razão de simulação (art. 167, caput e § 1º, II, do CC), sequer seria necessário o procedimento próprio da desconsideração, já que esta pressupõe o afastamento do contrato, para fins tributários, quando este não contiver vício que o macule de nulidade.

Entende que o presente caso não comporta a desconsideração do negócio jurídico, pois nos termos do art. 112 do CC, não importa o nome e nem a linguagem constante do contrato, mas a sua substância, ou seja, a intenção manifestada, ainda que com linguagem imprópria.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente do Acórdão nº 16.846/05/3ª, referente a processo no qual o contrato de locação foi desconsiderado, sem que fosse utilizado o procedimento previsto no art. 116, parágrafo único, do CTN. Além disso, houve divergência também no fato da decisão recorrida considerar como de locação de “coisa” um contrato em que o locatário não operava o bem como se próprio fosse, e aceitou que o contrato produzisse efeitos perante terceiros, sem que estivesse corretamente formalizado.

Diz que as mesmas divergências se extraem do Acórdão paradigma nº 17.783/06/3ª, no qual, além da inexistência do rito próprio da desconsideração, o contrato de comodato não foi aceito por falta de formalidades legais, e assim, considerou a Câmara que o mesmo não poderia operar efeitos perante terceiros.

No mesmo sentido, salienta que nos acórdãos divergentes nºs 17.349/07/2ª, 16.475/05/2ª e 17.248/05/1ª, foram “desconsiderados” os contratos ou negócios jurídicos existentes, sem a instauração do procedimento específico previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Apresenta como paradigma, também, o Acórdão nº 17.382/07/2ª, referente a “importação indireta”, onde o Fisco sustentava que o negócio jurídico não existiria e apresentava “comprovações da dissimulação de operações”. Apesar de tudo isso, a autuação foi julgada procedente, sem qualquer necessidade de procedimento prévio de desconsideração do negócio jurídico.

Transcreve trechos dos acórdãos indicados como paradigmas e, ao final, requer o conhecimento e o provimento do seu recurso.

Das Contra-Razões da Recorrida

A Autuada, ora Recorrida, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, comparece às fls. 326/330 e apresenta suas contra-razões ao recurso interposto.

Argumenta que o recurso não deve ser admitido, pois não há similitude fática nem jurídica entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, já que nenhum deles trata do artigo 55-A da CLTA/MG, que foi o objeto de discussão e fundamento da decisão recorrida.

Observa que a Fazenda Pública não cita qual teria sido a norma tributária interpretada de forma divergente e nem apresenta o cotejo de trechos eventualmente divergentes, exatamente porque o artigo 55-A da CLTA/MG não foi objeto de análise em nenhum dos acórdãos trazidos como paradigmas.

Alega ser impossível afirmar que o Fisco não tinha conhecimento do contrato à época do lançamento e afirma que a desconsideração não é do contrato, e sim do negócio jurídico firmado entre as partes, independentemente da sua formalização em contrato ou do registro deste em cartório.

Ressalta que não há na autuação qualquer acusação de simulação, já que o Fisco qualificou a questão como gerenciamento ou planejamento tributário (elisão lícita de tributos).

Salienta que se o Fisco entende que o negócio de locação é apenas um manto para encobrir fatos que na realidade configuram industrialização tributada pelo ICMS, para retirar essa forma jurídica adotada que dissimula uma circulação de mercadoria tributada pelo ICMS, ele tem que observar o art. 55-A da CLTA/MG.

Por fim, requer o não conhecimento e o não provimento do recurso interposto.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 332/340, opina pelo provimento do Recurso de Revisão.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram adotados com adequações e complementos na presente motivação.

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, II do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário e a decisão recorrida é divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, das decisões proferidas nos acórdãos nºs 16.846/05/3ª, 17.783/06/3ª, 17349/07/2ª, 17.248/05/1ª e 17.382/07/2ª, acórdãos paradigmas apresentados pela Recorrente, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, nos termos da análise feita pela Assessoria do CC/MG.

Da preliminar de desconsideração do negócio jurídico

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme mencionado no relatório acima, a autuação versa sobre a imputação de que a Autuada teria deixado de recolher o ICMS devido, em razão da realização de industrialização, através da usinagem, sem a emissão de notas fiscais hábeis para acobertamento e o destaque do ICMS devido, além do desenvolvimento de atividades de industrialização em estabelecimento não inscrito no cadastro de contribuintes do Estado de Minas Gerais.

A decisão da Câmara a quo, em preliminar, declarou nulo o Auto de Infração, considerando que teria havido irregularidade no procedimento fiscal, uma vez que o Fisco teria desconsiderado ato ou negócio jurídico sem observância do disposto no art. 55-A da CLTA/MG, então vigente.

A decisão recorrida fundamentou-se, principalmente, na existência do contrato de locação apresentado pela Recorrida na fase impugnatória, firmado entre esta e a empresa “Bucyrus Brasil Ltda” (fls. 240/257), através do qual as máquinas eram locadas e a mão-de-obra era cedida pela Autuada, mediante o pagamento de um preço previamente acordado.

Assim, para recebimento dos valores estabelecidos, a Autuada emitia nota fiscal de prestação de serviço, indicando os valores referentes à locação de máquinas e os relativos à cessão de mão-de-obra, calculado por hora-máquina, sendo garantido um valor mínimo de faturamento mensal, conforme a cláusula 2.2 do referido contrato.

Diante do mencionado contrato, e analisando o Auto de Infração, bem como da Manifestação Fiscal, entenderam os votos vencedores que o Fisco pretendeu, através da presente autuação, a desconsideração de um negócio jurídico ou ato jurídico consubstanciado na alegada locação e prestação de serviços existente entre a Autuada e a Bucyrus Brasil Ltda.

Ocorre que, como bem fundamentou o voto divergente às fls. 310/311, o negócio jurídico (contrato) que deveria ter tido seu conteúdo discutido preliminarmente à lavratura do Auto de Infração só aparece nos autos quando da interposição da Impugnação pelo Sujeito Passivo.

Dessa forma, não se poderia argüir e acatar o descumprimento de procedimento previsto pela legislação processual se não se tinha conhecimento, a priori, da existência do negócio jurídico que seria questionado. Ou seja, não havia sido demonstrado o negócio jurídico, representado pelo “contrato”, antes da formalização do crédito tributário.

Nesse sentido, razão assiste à Recorrente ao argumentar que o trabalho fiscal foi elaborado independentemente de qualquer contrato e que o caso dos autos trata de questão rotineira, já julgada centenas de vezes por este Conselho.

Com efeito, a autuação fiscal apenas analisou os fatos ocorridos – usinagem em peças para comercialização ou industrialização – e a sua subsunção à hipótese de incidência do ICMS.

Por outro lado, a Recorrida defende o entendimento de que na hipótese cabe a tributação pelo ISS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a usinagem em produtos (mercadorias) fornecidos pela indústria para utilização no seu processo produtivo é industrialização.

Assim, o fato de existirem notas fiscais de prestação de serviço autorizadas apenas pelo município, acompanhadas por ordens de compra e ordens de serviço – com especificação das etapas de industrialização como, por exemplo, às fls. 107/188 e fls. 190/207 – é suficiente para a caracterização da industrialização e para efeito de se proceder ao lançamento de ofício, exigindo-se o ICMS devido e as multas.

Neste diapasão, o Fisco tinha em mãos as provas concretas da ocorrência do fato gerador do ICMS, sendo desnecessária a desconsideração preliminar de qualquer negócio jurídico.

Na realidade, as notas fiscais de prestação de serviço e as ordens de serviço manuseadas pelo Fisco apenas demonstraram o erro cometido pelo contribuinte (a Autuada), na interpretação da norma tributária, não sendo discutido, quando da lavratura do Auto de Infração, qualquer negócio sob o ponto de vista do direito privado, mas apenas quanto à ótica da tributação.

Outro aspecto relevante abordado no Recurso de Revisão diz respeito à ausência de requisitos legais no contrato apresentado na fase de impugnação. Ainda que tivesse conhecimento do contrato, o Fisco, como dito, não precisaria desconsiderá-lo, uma vez que o mesmo não produz efeitos contra terceiros (entes tributantes, inclusive) antes de ser registrado no registro público, conforme dispõe o art. 221 do Código Civil/2002, nos seguintes termos:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. (g.n.)

Por outro lado, se o contrato fosse nulo, em razão de simulação (art. 167, *caput* e § 1º, II, do CC), sequer seria necessário o procedimento próprio da desconsideração, já que esta pressupõe o afastamento do contrato, para fins tributários, quando este não contiver vício que o macule de nulidade.

Assim, o pressuposto do parágrafo único do art. 116 do CTN não é a simulação do negócio, mas a dissimulação da ocorrência do fato gerador.

Logo, tem-se negócio jurídico legítimo, mas utilizado na tentativa de descaracterizar o nascimento da obrigação tributária.

Ademais, o presente caso não comporta a desconsideração do negócio jurídico, pois nos termos do art. 112 do Código Civil de 2002, “*nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem*”. Em outras palavras, não importa o nome e nem a linguagem constante do contrato, mas a sua substância, a intenção manifestada pelas partes, ainda que com linguagem imprópria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há a destacar-se que não se confunde a locação de “coisa” com a “locação de serviço”. Na locação de coisa, uma das partes se obriga a ceder à outra o “uso e gozo” dela, nos termos do art. 565 do Código Civil. O bem alugado é entregue ao locador (art. 566 do CC), que dele se serve. Já na locação de serviço, o locador compromete-se a fornecer serviços para alguém.

No caso dos autos, as máquinas supostamente alugadas eram operadas por funcionários da própria Autuada (Engresa Ltda), que realizavam a industrialização dos produtos de acordo com as determinações constantes dos pedidos da “locatária” (Bucyrus Brasil Ltda), que indicava nas ordens de compra todas etapas da industrialização a ser realizada, inclusive com as especificações técnicas detalhadas, conforme documentos de fls. 106/188 e fls. 190/207.

Ora, a responsabilidade pela execução da industrialização era toda da Recorrida, tanto assim, que as mercadorias (produtos) em desacordo com o pedido (com as especificações técnicas) não foram recebidos pela Bucyrus (contratante), conforme documentos de fls. 273 (primeira e terceira vias da nota fiscal 000363).

Assim, o contrato celebrado, independentemente do nome ou da forma apresentada, não é de locação de coisa, mas de beneficiamento em produtos ou mercadorias fornecidas pela Bucyrus para utilização no seu processo produtivo, o que caracteriza industrialização.

Neste sentido é importante salientar o item 72 da LC 56/87 – “... beneficiamento ---, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização”.

Salienta-se, também, o item 14.05 da LC 116/03, que atingiu parte do período objeto das exigências fiscais, que dispõe:

14 - Serviços relativos a **bens de terceiros**.

14.05 [...] beneficiamento [...], de objetos quaisquer. (g.n.)

Após a edição da LC 116/03, a melhor doutrina manifestou-se no sentido de que não houve mudança quanto à incidência do ISS que incide quando o serviço for prestado diretamente ao usuário final.

Verifica-se que nos autos não há qualquer evidência de que tenha sido realizado qualquer beneficiamento (prestação de serviços) em bens da Bucyrus, observando-se que bem não é mercadoria (no sentido técnico).

Assim, a incidência do ISS ocorreria se houvesse beneficiamento (usinagem) em bem do ativo imobilizado da Contratante, o que efetivamente não ocorreu.

Desta forma, diante da constatação da evidente ocorrência do fato gerador do imposto estadual, correta a ação do Fisco que enquadrou os fatos ocorridos à norma tributária, isto é, usinagem de peças – para a fabricação de mercadoria (máquina pesada) – à hipótese de incidência do ICMS.

Portanto, não se vislumbra qualquer irregularidade no procedimento fiscal que culminou com o lançamento tributário, sendo desnecessário o procedimento preliminar previsto no art. 55-A da CLTA/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e André Barros de Moura, que dele não conheciam. No mérito, também pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso, devendo os autos retornarem à Câmara de Julgamento para apreciação do mérito. Vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e André Barros de Moura, que lhe negavam provimento. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Mauro Heleno Galvão
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.384/08/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156739-42
Recurso de Revisão: 40.060123386-18
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Engresa Ltda
IE: 567989409.00-31
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência se fundamenta nos termos da decisão recorrida.

“A autuação versa sobre a cobrança do ICMS devido, além da obrigatoriedade da emissão de Notas Fiscais Modelo 1, por constatar no período de 01/01/2002 a 30/06/2007, a realização de industrialização, através da usinagem, processo este que envolve serviços de solda e trabalho de torno e fresas mecânicas em peças e equipamentos destinados a comercialização ou a outras etapas de industrialização sem a emissão de notas fiscais hábeis para acobertamento e o destaque do ICMS devido.

A Autuada, em Impugnação, alega que a premissa adotada pelo Fisco está equivocada, pois a mesma jamais realizou operação de industrialização por encomenda através de usinagem, tendo promovido a locação de máquinas e a cessão de mão-de-obra para a empresa Bucyrus Brasil Ltda., caracterizando como atividade não sujeita ao ICMS.

Sustenta que existe um contrato de locação firmado entre a Impugnante e a Bucyrus Brasil Ltda., através do qual as máquinas são locadas e a mão-de-obra é cedida, mediante o pagamento de um preço previamente acordado. Em razão disso, a Impugnante emite nota fiscal de prestação de serviço indicando os valores referentes à locação de máquinas e os relativos à cessão de mão-de-obra, calculado por hora-máquina, garantido um valor mínimo de faturamento mensal, destacando a cláusula 2.2 do citado contrato.

Com efeito, da análise do Auto de Infração, bem como da Manifestação Fiscal, constata-se que busca o Fisco, através da presente autuação, a desconsideração de um negócio jurídico/ato jurídico consubstanciado na alegada locação e prestação de serviços existente entre a Autuada e a empresa Bucyrus Brasil Ltda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, restou expressamente consignado em sua Manifestação Fiscal, fls. 281/282, dos autos:

“A existência de um contrato de locação firmado entre a impugnante e a contratante, Bucyrus Brasil Ltda., leva ao fisco inferir que se criou um arcabouço jurídico envolvendo um competente gerenciamento tributário, cuja finalidade seria de reduzir a oneração do tributo, incidente na cadeia produtiva. Sabe-se que as alíquotas incidentes nos impostos de tributação municipal são menores, em relação às alíquotas do ICMS, e que compensariam a impossibilidade de abatimentos dos créditos do ICMS, oriundos das aquisições de matérias-primas e insumos, pelo princípio da não-cumulatividade.

Conforme documentação, constantes nos autos e documentos fiscais em anexo, o fisco elaborou os seguintes entendimentos: existiu uma Ordem de Compra solicitando a entrega de peças industrializadas; o valor total da industrialização foi distribuído no custo de mão-de-obra e no custo de locação de equipamentos; a empresa impugnante se responsabilizava pela entrega das peças industrializadas.”

No que se refere à desconsideração do negócio/ato jurídico dispõe o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116 -

(...)

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

A Lei 6763/75 vem confirmar tal dispositivo em seu artigo 205:

Art. 205 - A autoridade fiscal poderá desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, assegurado o direito de defesa do sujeito passivo.

E nem se argumente, apesar da manifestação do Fisco, que tratando-se de uma simulação não seria caso de desconsideração do negócio jurídico.

Ora, a prestação de serviços e a locação de equipamentos não são atividades ilegais, desse modo, perfeitamente possível à contratação realizada entre a Autuada e a empresa Bucyrus Brasil Ltda..

Portanto, o que se observa no caso em tela é a desconsideração do negócio realizado nos exatos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN supracitado.

Entretanto, a CLTA/MG, previa no momento da autuação em seu artigo 55-A um procedimento específico para que se dê essa desconsideração:

SEÇÃO II

Da Desconsideração do Ato ou Negócio Jurídico

Art. 55-A - A desconsideração do ato ou negócio jurídico será efetuada após o início da ação fiscal, devendo o servidor fiscal:

I - intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos, no prazo de 10 (dez) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico com indício de dissimulação;

II - após a análise dos esclarecimentos prestados, caso conclua pela desconsideração, discriminar os elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrever os atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; e

IV - demonstrar o resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso anterior, com especificação, por imposto, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos acréscimos legais.

§ 1º - A desconsideração do ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de Auto de Infração, com aplicação das penalidades cabíveis.

§ 2º - A impugnação relativamente à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e ao respectivo lançamento do crédito tributário será efetuada em conformidade com o disposto no art. 98.

Como se observa dos autos, tal procedimento não foi seguido pelo Fisco.

A inobservância do procedimento estabelecido na CLTA, então vigente, acarreta a nulidade absoluta do lançamento, nulidade esta que poderia e pode ser suscitada e conhecida, inclusive de ofício, a qualquer tempo, independentemente de pedido expresso em Impugnação e mesmo em sede de Recurso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, não tendo sido observado o procedimento estabelecido na legislação, não há como o AI ser mantido, tratando-se de lançamento nulo”.

Portanto, de todo o acima exposto, nego provimento ao recurso impetrado

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2008.

**Luiz Fernando Castro Trópia
Conselheiro**

CC/MIG