

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.529/10/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154144-91
Recurso de Revisão: 40.060126604-47
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Embratelas Empresa Brasileira de Telas Ltda
IE: 062112267.00-51
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

BASE DE CÁLCULO - REDUÇÃO INDEVIDA. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em decorrência da utilização indevida da redução da base de cálculo do imposto prevista no item 20 do Anexo IV c/c Anexo XIII, ambos do RICMS/96 e item 16, Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, devendo, ainda, excluir as exigências de ICMS relativas: à diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, nas operações até 31/12/04; à diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, em operações após 31/12/04, tendo como destinatários os contribuintes Redram; Weiller; Construtora Castilho e Cesbe; às exigências relativas às Notas Fiscais n.º 587, 589, 1.193, 1.474, 1.648 e 1.679 e 005172 e, em parte, a NF n.º 005077. modificando-se, em parte, a decisão recorrida. Permanece inalterada, no entanto, a decisão pelo cancelamento da multa isolada, por não ter sido versada no presente recurso.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DOCUMENTO FISCAL EXTRAVIADO. Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS em face do extravio dos documentos fiscais escriturados. Infração caracterizada nos termos art. 70, inciso VI, Parte Geral do RICMS/02. Mantidas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XII da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – ESTABELECIMENTO DIVERSO. Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS decorrente de notas fiscais que consignavam como destinatário estabelecimento diverso do ora autuado. Infração caracterizada. Mantidas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso V da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – REGISTRO A MENOR DO ICMS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. Constatada a escrituração incorreta de documentos fiscais no livro Registro de Saídas, uma vez que registrados com valor de ICMS inferior ao destacado. Infração caracterizada.

Mantidas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Imputação fiscal de falta de destaque do ICMS em operações de saídas de mercadorias, em demonstração/consignação ou simples remessa sem retorno ou faturamento. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada em parte, de modo a se excluir as parcelas relativas à diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, nas operações até 31/12/04 e, em operações após 31/12/04, aquelas destinadas aos contribuintes Redram; Weiller; Construtora Castilho e Cesbe, modificando-se, em parte, a decisão da Câmara *a quo*.

EXPORTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO. Constatada a saída de mercadorias para o exterior sem a efetiva comprovação da exportação. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para exclusão das exigências concernentes às NFs em que houve comprovação pela Impugnante da exportação das mercadorias nelas descritas. Exigências fiscais mantidas em parte. Matéria não objeto de recurso.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA. Constatada a falta de lançamento no livro Registro de Saídas do ICMS destacado em notas fiscais relativas à saída de mercadorias normalmente tributadas. Infração caracterizada. Mantidas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA. Constatada a falta de lançamento no livro Registro de Saídas de notas fiscais relativas à saída de mercadorias. Legítimas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75. Matéria não objeto de recurso.

ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Imputação fiscal de destaque a menor do ICMS em operações interestaduais de saídas de mercadorias (telas), sem menção sobre a redução de base de cálculo do ICMS, com destino a não contribuinte do ICMS (empresas do ramo de construção civil). Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada em parte, de modo a se excluir as parcelas relativas à diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, nas operações até 31/12/04 e, em operações após 31/12/04, aquelas destinadas aos contribuintes Redram; Weiller; Construtora Castilho e Cesbe, modificando-se, em parte, a decisão da Câmara *a quo*.

Recurso conhecido por unanimidade e parcialmente provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades praticadas pela Autuada, no período de março de 2001 a maio de 2006:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1- redução indevida da base de cálculo do ICMS nas saídas de telas;
- 2 - aproveitamento indevido de créditos do ICMS originários de documentos extraviados;
- 3 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais que destinavam mercadorias a estabelecimento diverso do Contribuinte;
- 4 - lançamento do ICMS a menor no livro Registro de Saídas;
- 5 - falta de destaque do ICMS nas saídas de mercadorias em operações de simples remessa e remessa para demonstração/consignação sem retorno ou faturamento;
- 6 - saídas de mercadorias com destino ao exterior sem a efetiva comprovação da operação;
- 7 - falta de lançamento no livro Registro de Saídas do ICMS destacado em notas fiscais;
- 8 - falta de lançamento de notas fiscais no livro Registro de Saídas;
- 9 - utilização de alíquota interestadual nas saídas de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos I, V, VII e XII da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.576/09/2ª pelo voto de qualidade, julgou-se parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 976/988, e também para excluir as exigências relativas ao art. 55, VII da Lei nº 6.763/75 e as exigências relativas aos itens 1, 5 e 9 do Auto de Infração.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador o Recurso de Revisão de fls. 1.540/1.547, contra o qual a Recorrida se manifesta às fls. 1.550/1.563.

DECISÃO

Da Preliminar

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I, § 4º do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Em face da decisão tomada pela Egrégia 2ª Câmara de Julgamento, foram excluídas as exigências fiscais relativas aos itens 1, 5 e 9 do Auto de Infração. Assim, considerando que apenas a Fazenda Pública manejou a peça recursal, a presente decisão abordará exclusivamente os itens mencionados, mantendo-se, na íntegra as decisões relativas às demais acusações postas no lançamento tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Preliminarmente, cabe destacar que a decisão recorrida não promoveu qualquer abordagem em relação à decadência de parte do crédito tributário, somente o fazendo o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva em seu voto vencido.

De igual modo o recurso aviado pela Fazenda Pública Estadual, que nada trouxe sobre o mencionado instituto.

A Recorrida, no entanto, em suas contrarrazões requer a apreciação de sua tese, consagrada no voto vencido do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva.

Em que pese não existir norma no contencioso administrativo mineiro que autorize a pretensão da Recorrida, em nome do direito à devida fundamentação da decisão administrativa, deve o pedido ser analisado.

Ao contrário da pretensão da Autuada, no entanto, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado pelo art. 173, inciso I do CTN (citado pela Impugnante), que para tanto, regra geral, estabelece o decurso de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tal dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal acima citado, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do CTN.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. **Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido**, nem expressa, nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, poderá ter lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149 do CTN." (gn)

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou a aplicação da regra contida no art. 173, I do CTN, em acórdão assim ementado, no que interessa ao caso em tela:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE

CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).” TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que, não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao exercício de 2001, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 01/01/07, sendo que o Sujeito Passivo foi intimado do Auto de Infração em apreço em 27/12/06, conforme recibo na via do próprio AI às fls. 04 dos autos, não se caracterizando, portanto, a alegada decadência.

Item 1 do Auto de Infração - Redução indevida da base de cálculo do ICMS nas operações de saídas de telas realizadas no período compreendido entre março/2001 a maio/2006

Exigências de ICMS e multa de revalidação sobre a parcela da base de cálculo não tributada, bem como Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, no tocante às operações efetuadas a partir do mês de novembro/03.

Relativamente à irregularidade descrita no item 1 do Auto de Infração (redução indevida da base de cálculo do ICMS nas operações de saída de telas realizadas no período compreendido entre março/01 a maio/06), cumpre esclarecer que a própria Recorrida admite que o produto por ela comercializado era tela (grade) e não a peneira classificatória, ou seja, apenas parte, e não a própria máquina industrial.

Ainda assim, entende que o seu produto goza do benefício de que trata o item 16 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 c/c o item 103.1 da Parte 4 do mesmo anexo, tese esta referendada pelos doutos votos vencedores.

Com a devida vênia, não assiste razão aos que entendem assim.

É que o benefício sob exame tem como origem o Convênio ICMS 52/91, aplicando-se às operações internas e interestaduais com máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais relacionados em seu anexo único, relação esta reproduzida na Parte 4 do Anexo IV do RICMS/02, em cujo subitem 103.1 (redação vigente à época dos fatos) consta “Máquinas e aparelhos para selecionar, peneirar, separar ou lavar”, classificadas nas posições 8474.10.0101 a 8474.10.9900 da NBM/SH.

Como se vê, o dispositivo é claro no sentido de que a redução da base de cálculo aplica-se tão somente à saída de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, não se estendendo, portanto, às suas partes ou peças.

Logo, os produtos descritos nas notas fiscais autuadas (telas ou grades para peneira, classificadas na posição 7314.49.00) não estão contemplados pelo benefício, que, dada a sua natureza objetiva, aplica-se exclusivamente aos produtos relacionados no mencionado dispositivo legal, no caso, à máquina industrial denominada peneira, mas não às telas ou grades nela empregadas, até porque, segundo o disposto do art. 111, II do CTN, deve ser interpretada literalmente a legislação que trata de redução da base de cálculo (considerada isenção parcial, conforme o disposto no art. 8º, § 4º da Lei nº 6.763/75).

Igualmente não assiste razão à Impugnante ao pleitear, com base no princípio da eventualidade, a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) nas saídas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em operações internas das telas metálicas, por força do disposto no art. 42, subalínea b.12, da Parte Geral do RICMS/02, uma vez que o produto (NCM/SH 7314.49.00) também não se encontra listado na Parte 6 do Anexo XII do RICMS/02.

Ainda em relação à irregularidade do item 1, no que diz respeito à utilização indevida de alíquota interestadual para as operações destinadas a não contribuintes, tem-se como corretas as exigências referentes às notas fiscais destinadas a pessoas físicas, prefeituras municipais ou empresas não cadastradas como contribuintes nos Estados de destino, uma vez que, conforme documentação anexada pelo próprio Impugnante às fls. 1269/1338 (extratos de consulta ao SINTEGRA ou ao Cadastro do CNPJ – Receita Federal) ou pela Assessoria do CC/MG, em anexo ao seu parecer, não resta nenhuma dúvida quanto à condição dos mesmos de não contribuintes do ICMS.

Quanto às notas fiscais destinadas a empresas de construção civil, no entanto, devem ser excluídas as exigências (alíquota interestadual para alíquota interna) relativas às notas fiscais emitidas nos exercícios de 2003 e 2004, enquanto vigorava na legislação mineira as normas do Convênio ICMS 71/89, mantendo-se apenas os valores relativos à redução indevida da base de cálculo.

Considerando-se que o Estado de Minas Gerais denunciou o Convênio ICMS nº 71/89 com vigência a partir de 1º/01/05, introduzindo no RICMS/02 o § 12 do art. 42, constata-se total incoerência, com a vênia devida, da Fiscalização de exigir, no período anterior à denúncia, o mesmo procedimento exigido dos contribuintes a partir da denúncia.

Fica claro tal entendimento quando se constata que no período anterior à denúncia o Fisco promoveu vários lançamentos exigindo das empresas de construção civil estabelecida no nosso Estado o “diferencial” entre as alíquotas interna e interestadual e todos esses trabalhos, sem exceção, foram aprovados neste CC/MG.

Logicamente que tal exigência continha o pressuposto de se considerar as empresas de construção civil como contribuintes do ICMS.

Portanto, o Fisco não pode querer atuar nas duas frentes, ou seja, exigindo o diferencial de alíquotas na entrada de bens oriundos de outros Estados e exigindo a alíquota cheia (18%) ao mesmo tempo nas saídas interestaduais.

Relativamente às operações realizadas a partir de 1º/01/05, em conformidade com o disposto no § 12 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, a utilização da alíquota interestadual para as saídas destinadas a empresas de construção civil dependeria da comprovação inequívoca, pelo remetente, que a destinatária realiza habitualmente operações relativas à circulação de mercadorias, o que efetivamente não foi feito pela Autuada.

Assim, corretas as exigências remanescentes do Auto de Infração, exceto as relativas às notas fiscais destinadas às 04 (quatro) empresas abaixo relacionadas, em relação às quais há comprovação nos autos de que efetivamente se tratam de contribuintes do ICMS:

1. Redram Construtora de Obras Ltda. – I.E n.º 41012958-21 – CNPJ 76.444.751/0001-69;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. Weiller Construção Civil Ltda. – I.E n.º 43400581-73 – CNPJ 79.986.949/0001-62;

3. Construtora Castilho S.A – I.E n.º 10138144-70 – CNPJ 92.779.503/0001-25;

4. Cesbe S.A Engenharia e Empreendimentos – I.E n.º 10144026-55 – CNPJ 76.487.222/0001-42.

Noutra linha, segundo o bem elaborado parecer da Assessoria, há ainda de se excluir as exigências relativas às Notas Fiscais n.ºs 587, 589, 1.193, 1.474, 1.648 e 1.679, em virtude de dúvidas quanto à condição de contribuinte do ICMS (ou não) de seus destinatários, em face de os documentos constantes dos autos não permitirem uma aferição segura a respeito.

Cabe, também, adequar as exigências relativas à NF n.º 005077 de 22/09/05 (relacionada na Planilha 01 – fls. 96 dos autos), alterando-se para R\$ 29,05 (vinte e nove reais e cinco centavos) o valor da exigência a título de ICMS, haja vista a emissão da NF complementar n.º 005172 de 18/10/05 (fls. 597), sendo esta importância a correta diferença entre o imposto devido e a soma do destacado em ambas as notas fiscais (005077 e 005172).

Relativamente à Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6763/75, decidiu a Egrégia Câmara pela sua exclusão, manifestando-se formalmente pela inaplicabilidade no caso dos autos.

Neste sentido, caberia à Advocacia-Geral do Estado manejar o competente recurso de modo a trazer a esta Câmara Especial a matéria. Ocorre, no entanto, que o recurso aviado nada versou sobre a desconstituição da penalidade isolada, razão pela qual não cabe sua apreciação, mantendo-se a decisão, neste ponto, da Câmara antecedente.

Item 5 do Auto de Infração - Falta de destaque do ICMS nas saídas de mercadorias em operações de simples remessa e remessa para demonstração/consignação sem retorno ou faturamento

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

As notas fiscais objeto desta irregularidade, emitidas no período compreendido entre maio de 2001 a janeiro de 2006, estão identificadas com os códigos “1” e “5” na última coluna da Planilha 05 (fls. 451/453), e foram emitidas sem o destaque do ICMS, relativamente a saídas de tela ou grade para peneira em operações de simples remessa e remessa para demonstração/consignação sem retorno ou faturamento.

Aqui, a Impugnante não contesta propriamente o mérito da autuação, mas alega que o trabalho deve ser revisto para, se for o caso, aplicar-se a redução da base de cálculo ou então a alíquota de 12% (doze por cento), conforme os argumentos expendidos em relação à irregularidade do item 1.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise das notas fiscais, no entanto, depreende-se que se tratam de operações normalmente tributadas, porém sem o destaque do imposto.

Com relação às Notas Fiscais n°s 000711 de 17/01/02 (fls. 484) e 005183 de 19/10/05 há a menção de que a mercadoria seria de propriedade dos destinatários, tendo sido enviada para a Autuada para conserto, porém não constam destes documentos os números das respectivas notas fiscais de remessa.

Quanto às notas fiscais de remessa para teste/demonstração, consta que os produtos seriam posteriormente faturados, porém não foram apresentadas as correspondentes notas fiscais com o devido destaque do imposto.

Correta, portanto, a acusação fiscal, uma vez que, como se viu da análise da irregularidade n° 1, não se aplicam nem a redução da base de cálculo nem a alíquota de 12% às telas ou grades para peneira.

Havendo, no entanto, remessas interestaduais com destino a empresas de construção civil, aplicam-se a esta irregularidade as mesmas ressalvas contidas na fundamentação anterior, ou seja, exclusão da diferença entre a alíquota interestadual e aquela prevista para as operações internas, relativamente às operações até 31/12/04.

De igual modo, na hipótese das operações a partir de 01/01/05, tendo como destinatários as quatro empresas anteriormente destacadas (Redram; Weiller; Construtora Castilho e Cesbe), por se ter comprovado que são empresas contribuintes do ICMS, há de se manter a alíquota interestadual.

Item 9 do Auto de Infração - Utilização de alíquota interestadual nas saídas de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n° 6.763/75.

As notas fiscais objeto desta irregularidade, emitidas no período compreendido entre maio de 2004 a outubro de 2005, estão identificadas com o código “6” na Planilha 05 (fls. 451/453).

Na tabela elaborada pela Assessoria do CC/MG denominada “Irregularidade do Item 09 do Auto de Infração” estão relacionadas as NFs autuadas, bem como a razão social e atividade das empresas destinatárias.

Os documentos autuados (exceto a NF n° 005172) referem-se à venda de peneiras (sem redução de base de cálculo do ICMS) para empresas do ramo de construção civil, localizadas em outras Unidades da Federação.

Com relação a esta infração a Impugnante ratifica os argumentos já apresentados em sua Impugnação (item 3.5 – Das Operações a Não Contribuintes), bem como anexa aos autos (fls. 906, 909, 911, 912, 914, 916, 917, 919 a 921) telas de consulta realizada junto ao SINTEGRA relativa à situação cadastral das destinatárias, advertindo que a palavra “habilitada” contida nestas consultas deve ser entendida como aquelas que estão em situação regular, sendo contribuintes do imposto.

Aplica-se ao caso a mesma análise em razão da redução da base de cálculo proferida no tocante ao item 1 do Auto de Infração, estando correta a exigência relativa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a esse ponto, excluindo-se apenas a Nota Fiscal nº 005172 por ser ela documento complementar ao imposto lançado na NF nº 005077.

Também, aqui, nas remessas interestaduais com destino a empresas de construção civil, aplicam-se a esta irregularidade as mesmas ressalvas contidas na fundamentação anterior, ou seja, exclusão da diferença entre a alíquota interestadual e aquela prevista para as operações internas, relativamente às operações até 31/12/04.

De igual modo, na hipótese das operações a partir de 01/01/05, tendo como destinatários as quatro empresas anteriormente destacadas (Redram; Weiller; Construtora Castilho e Cesbe), por se ter comprovado que são empresas contribuintes do ICMS, há de se manter a alíquota interestadual.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências de ICMS e MR relativas aos itens 1, 5 e 9 do Auto de Infração, exceto : a) a diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, nas operações até 31/12/04; b) a diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, em operações após 31/12/04, tendo como destinatários os contribuintes "Redram", "Weiller", "Construtora Castilho" e "Cesbe"; c) as exigências relativas às Notas Fiscais nº 587, 589, 1.193, 1.474, 1.648, 1.679, 005172 e parte da Nota Fiscal nº 005077. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que lhe dava provimento parcial para restabelecer as exigências de ICMS e MR, na forma do voto majoritário, mas, aplicando a alíquota de 18% (dezoito por cento) nas remessas às construtoras, com exceção às empresas contribuintes do ICMS "Redram", "Weiler", "Construtora Castilho" e "Cesbe" e os Conselheiros André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Pela Recorrida, sustentou oralmente o Dr. Rogério Andrade Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros mencionados, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 19 de março de 2010.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Roberto Nogueira Lima
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.529/10/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000154144-91
Recurso de Revisão: 40.060126604-47
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Embratelas Empresa Brasileira de Telas Ltda
IE: 062112267.00-51
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, 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 decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Inicialmente, esclareça-se que quando da apreciação do lançamento supra, pela 2ª Câmara de Julgamento, foram excluídas as exigências fiscais relativas aos itens 1, 5 e 9 do Auto de Infração.

Interposto Recurso de Revisão pela Fazenda Pública decidiu a Câmara Especial, por maioria de votos, restabelecer as exigências de ICMS e de multa de revalidação relativas aos itens 1, 5 e 9 do Auto de Infração, exceto quanto: a) a diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, nas operações até 31/12/04; b) a diferença entre a alíquota interna e interestadual, nas remessas para empresas de construção civil, em operações após 31/12/04, tendo como destinatários os contribuintes "Redram", "Weiller", "Construtora Castilho" e "Cesbe"; c) as exigências relativas às Notas Fiscais nº 587, 589, 1.193, 1.474, 1.648, 1.679, 005172 e parte da Nota Fiscal nº 005077.

Vencido, em parte, este Conselheiro, que lhe dava provimento parcial para restabelecer as exigências de ICMS e da multa de revalidação, na forma do voto majoritário, mas, aplicando a alíquota de 18% (dezoito por cento) nas remessas às construtoras, com exceção às empresas contribuintes do ICMS "Redram", "Weiler", "Construtora Castilho" e "Cesbe".

Assim, a divergência do voto vencido e do voto vencedor reside na aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento), quando das remessas às construtoras, exceto para as 04 (quatro) empresas supracitadas que comprovaram a condição de contribuinte.

A lide tem como matéria de direito a aplicação do dispositivo da Carta Magna que trata do diferencial de alíquota, isto é, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, nas empresas de construção civil.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há a destacar-se que as atividades de construção civil, na Constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1, de 1969, estavam sujeitas, em princípio, à incidência do ISS, obrigando-se a pagar o imposto em favor do Município da localização da obra.

Isto decorreu de outorga de competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Os serviços sobre os quais incide o ISS eram aqueles descritos em lista Anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31/12/68, posteriormente alterado pelo Decreto-lei nº 834, de 08/09/69, pela Lei Complementar nº 56/87, e, mais recentemente pela Lei Complementar 116/03.

O decreto-lei acima referido, de normas gerais de direito financeiro aplicáveis ao ICM, hoje ICMS, e ao ISS, por isso, goza de “status” de lei complementar, no sentido material, conforme é reconhecido pela doutrina e jurisprudência do STF. Esta é a razão de sua alteração por lei complementar.

A área de incidência do ISS estava delimitada no art. 8º do citado Decreto Lei nº 406/68, nos seguintes termos:

Art. 8º - O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º - O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias.

Observe-se que os dois parágrafos do art. 8º estabeleceram regras para definir as atividades mistas, que envolvem prestação de serviços e fornecimento de mercadorias.

Nestas atividades mistas, é a lista de serviços que irá estabelecer o divisor de águas entre os campos de incidência do ISS e do ICMS. Portanto, é a fonte para responder, no caso concreto, as exigências desses dois impostos.

Atualmente encontra-se em vigor, disciplinando a matéria, o item 7 do Anexo à Lei Complementar nº 116/03, como segue:

7 - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 - Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 - Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

Pode-se concluir, com segurança, que na atividade de construção civil a regra de tributação é a incidência do ISS, em face da disposição expressa do item 32 da lista anexa ao Decreto Lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87 e, atualmente, pelas disposições da Lei Complementar nº 116/03 acima transcritas.

O ICMS incidirá, excepcionalmente, sobre as mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da obra.

A nova ordem constitucional, a partir da Constituição/88, não alterou a situação das empresas de construção civil, em relação à incidência do ISS.

Primeiro, porque Carta Magna de 88 excluiu da competência tributária dos Municípios apenas os serviços que compõem o perfil do ICMS, isto é, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.

Segundo, continuou em vigor a Lista de Serviços anexa à LC nº 56/87, bem como foram recepcionadas as normas gerais estabelecidas pelo Decreto - Lei nº 406/68, naquilo que não conflitem com a nova ordem constitucional, conforme disposto no § 5º, do art. 34, do Ato das Disposições Transitórias.

Entretanto, a partir de 01/08/03, período que compreende aquele onde ocorreram os fatos geradores da exigência fiscal, a matéria encontra-se disciplinada pela LC nº 116/03 que “dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”.

Assim, em relação à construção civil, prevalece a incidência do ICMS para a hipótese de fornecimento de mercadoria produzida fora do local da obra.

Deste modo, as empresas de construção civil só serão contribuintes quando produzirem mercadorias fora da obra, ou seja, praticarem operações de circulação de mercadorias. A regra é que as empresas de construção civil não são contribuintes ICMS.

Nesse diapasão, ser contribuinte do ICMS para as empresas de construção civil é exceção, só o será excepcionalmente.

Portanto, não é só o fato de uma empresa de construção civil estar inscrita no cadastro de contribuintes de uma Unidade da Federação que a irá qualificar como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte. A inscrição é uma formalidade, tendo como objetivo, principalmente, facilitar a movimentação de máquinas, equipamentos e outros bens inerentes à atividade.

Acrescente-se, ainda, que o conceito de contribuinte é um conceito legal, estando disposto no art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN e no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96.

O Auto de Infração que está a exigir, dentre outras, a complementação de alíquota do ICMS em operações interestaduais, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo da empresa de construção civil, tem de ser cotejado, ainda, com a regra constitucional do art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, que prescrevem:

VII - Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

VIII - Na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O texto constitucional é muito claro, não exigindo grande esforço de interpretação para compreender-lhe o sentido.

Assim, para a aplicação de alíquota em operação interestadual deve-se perquirir a condição do destinatário do bem e da prestação de serviço interestadual.

Tratando-se o destinatário consumidor final de **contribuinte** do ICMS, a alíquota a ser aplicada, em operações interestaduais, é a interestadual.

Por outro lado, tratando-se o destinatário consumidor final de **não contribuinte** do ICMS, a alíquota a ser aplicada, em operações interestaduais, é a interna, cabendo o imposto ao Estado de Origem.

Como a Constituição/88 determina objetivamente que a alíquota aplicável nas operações interestaduais para consumidor final será definida pela circunstância do destinatário ser ou não contribuinte do ICMS, então é de se questionar quais são os contribuintes do ICMS?

A resposta está na própria Constituição Federal, art. 155, I, "b".

O aspecto material da hipótese da regra-matriz do ICMS é de que este imposto incide sobre **operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**".

Logo, só pode ser sujeito passivo a pessoa que realiza a operação de circulação de mercadorias e as prestações de serviços acima definidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O CTN define o contribuinte como “aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador” e responsável “aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, § único, incisos I e II).

Desta forma, contribuinte do ICMS é a pessoa que realiza operação ou prestação de serviços definidas na regra-matriz constitucional (art. 155, I, “b”). As empresas de construção civil, em regra, não têm relação pessoal e direta com as situações que constituam o fato gerador do ICMS, por isso, repita-se, em regra, não são contribuintes do ICMS. Serão contribuintes, excepcionalmente, na hipótese retro analisada, qual seja, quando produzirem mercadorias fora do local.

Especificamente em relação ao ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, dispondo sobre normas gerais de ICMS, prescreve em seu 4º:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações ou [...].

Portanto, não resta dúvida de que para ser contribuinte do ICMS tem de realizar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadoria.

Frise-se, a Constituição Federal no inciso VII do § 2º do art. 155, alíneas “a” e “b”, se refere a contribuinte espécie do gênero sujeito passivo.

A conclusão é de que somente as empresas de construção civil que realizem operações tributadas com o ICMS podem ser, excepcionalmente, contribuintes do ICMS. Como tal, estão obrigadas ao pagamento do diferencial de alíquota e, obviamente, que na proporção das operações tributadas pelo ICMS, quando adquirirem bens, oriundos de outros Estados, destinados a seu uso, consumo ou ativo permanente.

Na hipótese dos autos, com exceção das 04 (quatro) empresas construtoras supracitadas, não se comprovou a condição de contribuinte, ou seja, que realizam operações com circulação de mercadorias, mas tão somente que eram inscritas como contribuintes e pagavam diferencial entre a alíquota interna e interestadual.

Neste sentido, o Estado de Minas Gerais tem capacidade ativa para tributar as operações pela alíquota interna, por força expressa de disposição constitucional, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, Lei Complementar nº 87/96, art. 4º, e Lei nº 6763/75, art. 14.

Na mesma linha de entendimento acima descrita, os tribunais de justiça dos estados, de norte a sul do país, decidiram, firmando entendimento, que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS. O Tribunal de Justiça de Pernambuco firmou entendimento desde 1.992 e o de Minas Gerais desde 2.005.

Assim, têm-se os processos de nºs: 1.0024.05.689353-0/003(1) de 07/11/06 e o 1.0024.02.806420-2/001(1) de 09/02/06 oriundos do TJMG e os Acórdãos de nºs 99612-3 de 8/3/05 e o 118898-7 de 9/8/07 do TJPE, todos corroborando o entendimento aqui exposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se, também, sobre o tema os julgados do STJ: REsp 620.112/MT de 07/05/09, REsp 1140585/MG de 04/03/10, REsp 219.588/CE de 02/09/99, este com ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - VENDA A EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ALÍQUOTA INTERESTADUAL - DESCABIMENTO - REsp 1135349/AL - ART. 543-C DO CPC 1. A alíquota interestadual é aplicável nas operações interestaduais de venda de bens ou mercadorias com empresas de construção civil quando estas aplicam os bens ou mercadorias em obras realizadas sob sua supervisão ou quando revendem as mercadorias a terceiros. No mesmo sentido é o art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar 116/2003.

2. Aquisição de materiais de construção para aplicação em obra própria caracteriza consumo e afasta a qualidade de contribuinte do imposto, sendo devida a alíquota interna. Precedentes do STJ.

3. Questão jurídica pacificada no REsp 1135349/AL, rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009, DJe 01.02.2010.

4 Recurso especial não provido.

(REsp 1140585/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2010, DJe 18/03/2010).

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências de ICMS e da multa de revalidação, na forma do voto majoritário, mas, aplicando a alíquota de 18% (dezoito por cento) nas remessas às construtoras, com exceção às empresas contribuintes do ICMS "Redram", "Weiler", "Construtora Castilho" e "Cesbe", as quais comprovaram a condição de contribuinte.

Sala das Sessões, 19 de março de 2010.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**