

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.234/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168702-88
Impugnação: 40.010128993-48
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A
IE: 313025169.01-48
Proc. S. Passivo: Ney José Campos/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CONFLITO DE COMPETÊNCIA – ICMS/ISSQN – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação de falta de recolhimento de ICMS em relação à parcela cobrada pela montagem de equipamentos industriais produzidos no estabelecimento da Impugnante. Contudo, a atividade prestada caracteriza-se como prestação de serviço estando elencada na “Lista de Serviços” sujeita ao ISSQN e, portanto, fora do campo de incidência do ICMS. Excluídas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso II do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. Imputação fiscal de aproveitamento a maior do crédito de ICMS apurado no livro CIAP, em face da divergência entre a apuração do referido livro e o imposto lançado no livro Registro de Apuração do ICMS. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE – PROPORCIONALIDADE. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento reputado pela Fiscalização como indevido de créditos relativos às aquisições de bens para o ativo permanente, em decorrência de erro na apuração da proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no art. 56, inciso II e no art. 55, inciso XXVI. Entretanto, a prestação de serviço fora do campo de incidência do ICMS não deve ser considerada como receita para fins de apuração dos coeficientes de creditamento. Exigências canceladas.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

I) ISS Descaracterização

Em trabalho de conferência das notas fiscais de serviço emitidas pelo Sujeito Passivo tendo como destinatário a empresa Alunorte, no período de janeiro a dezembro de 2005, a Fiscalização constatou, através de análise do contrato celebrado entre as partes, que nas referidas operações deveriam ter sido emitidas notas fiscais Modelo 1 com o destaque do ICMS devido, em razão do contrato prever que caberia ao Sujeito Passivo fornecer os equipamentos instalados e testados na fábrica do contratante, e assim sendo, todas as importâncias debitadas pelo contratado ao destinatário integram a base de cálculo do ICMS.

II) Aproveitamento indevido de crédito de ICMS

Em trabalho de conferência de livros e documentos fiscais, a Fiscalização constatou que o Sujeito Passivo teria apropriado indevidamente crédito de ICMS, em razão de:

- lançar no LRAICMS - livro de Registro de Apuração de ICMS - valor superior ao apurado no livro CIAP;
- efetuar o cálculo do coeficiente de creditamento no livro CIAP incluindo no valor total das operações/prestações os valores operações não tributadas realizadas no período.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isoladas, capituladas nos arts. 56, inciso II e, 55, incisos II, alínea "a" e XXVI, todos da Lei nº 6763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 669/693, juntando os documentos de fls. 700/869 e alegando, em apertada síntese:

- o consórcio formado com a empresa Confab Industrial S/A, restou vencedor da licitação na modalidade de Convite promovida pela empresa Alunorte - Alumina do Norte do Brasil S/A, com sede em Barcarena no Estado do Pará, denominado Projeto Expansão 2 PCF01 - Caldeira I;
- a contratação se deu sob regime de preço global, entendendo-se como fornecimento a entrega dos equipamentos completamente montados e testados;
- ocorreu que por inúmeras dificuldades técnicas constatadas após a contratação pelas empresas envolvidas, com expressa anuência da contratante, o escopo do contrato foi cindido, sendo que o serviço de montagem foi cedido a outro consórcio distinto formado pela empresas Usiminas Mecânica S/A e Techint S/A;
- do instrumento de cessão constou expressamente que os pagamentos dos preços dos serviços de montagem cedidos seriam efetuados ao novo consórcio cessionário;
- no que se refere ao aproveitamento indevido, sendo as notas fiscais puramente de serviço, como operações não alcançadas pela incidência do imposto não compõem a base para apuração do coeficiente do CIAP;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em preliminar, oportuno firmar que a pretensão fazendária relativa aos períodos de janeiro a dezembro de 2005 foi colhida pelos efeitos da decadência, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;
- a dilação exagerada de prazo resultante da aplicação do inciso I, do art. 173 do Código Tributário Nacional, descarta, nitidamente a segurança jurídica, bem como gera uma mitigação absurda do princípio da eficiência administrativa, disposto no caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988;
- a norma prescrita no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é regra especial em relação àquela constante no inciso I do art. 173 do mesmo Código;
- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema para embasar sua tese;
- na remota hipótese de superação da questão preliminar, suficiente, aliás, para anular o lançamento, passa a abordar o mérito;
- o tema tal como abordado tem amplo e pacífico respaldo da jurisprudência administrativa e especializada proferida pelo E. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo;
- o fato gerador não ocorreu, apenas em razão da vinculadíssima visão fiscal;
- o fato de haver contratado inicialmente o 'pacote' global de fornecimento e serviço, que autorizaria a incidência também global, sem dúvida, do ICMS, é de se considerar que não foi possível o cumprimento de seus misteres iniciais, tanto que houve a necessidade de segregação do objeto;
- após a cisão dos escopos contratuais, cada consórcio passou a atuar de forma distinta e independente e, apesar de figurar em ambos, atuou de forma absolutamente distinta, ou seja, com equipes totalmente diferentes, gerências distintas, faturamentos junto a contratante completamente distintos;
- os serviços de montagem prestados ocorreram quando o equipamento já era de propriedade da contratante, posto que anteriormente adquirido do consórcio fornecedor, os serviços de montagem somente eram pagos a partir das respectivas medições, antes o faturamento deveria ser unificado;
- é exatamente a hipótese do art. 50, § 1º, 2, alínea “b” da Lei n.º 6.763/75, reproduzida no art. 10 do RICMS/02;
- cita o art. 1º, § 2º da Lei Complementar n.º 116/03 e a Lei Complementar n.º 87/96;
- a descaracterização promovida pela Fiscalização nada mais fez que tipificar, arbitrariamente, sem analisar detidamente os lastros contratuais das operações e os fatos tal como se deram, pois foi baseada em simples amostragens;
- cita doutrina para sustentar que a conduta fiscalista vertida na descaracterização da prestação de serviço não atende a correta e adequada aplicação do Direito;
- os serviços prestados estão previstos na lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03, no item 14.06;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso é fácil aferir que no momento 1 fabricou e vendeu, forneceu, com lastro em contrato próprio e independente, e, no momento 2, prestou serviços de montagem industrial com o equipamento fornecido pela contratante que o adquiriu não apenas da defendente, mas de um consórcio de empresas;

- a montagem realizada sequer se limita ou restringe ao que forneceu;

- cita jurisprudência sobre o tema;

- por apego a argumentação, frisa não ter quaisquer pretensões elisivas, muito menos evasivas com a segregação do objeto, tendo em vista que a incidência do ICMS sobre o total pouco maior que a do ISSQN;

- os arts. 69 e 70 do RICMS/02, apontados como infringidos, não se amoldam à hipótese dos autos;

- cita o art. 66 do RICMS/02 que traz a regra basilar acerca do creditamento sustentando não haver qualquer referência à possibilidade de crédito, ou de inclusão no cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS no livro CIAP de valores correspondentes a operações não tributadas;

- a pretensão deduzida na autuação é a inclusão de valores das operações não tributadas, as quais diminuem o coeficiente de creditamento;

- as demais notas fiscais constantes do Anexo 3 da autuação, correspondem ao custo dos serviços tributados pelo ISSQN puramente, de forma que para os fins de cálculo do coeficiente de creditamento, incluiu tão somente a parte de relativa ao emprego de materiais utilizados na consecução dos serviços prestados as tomadoras relacionadas no mesmo anexo, eis que a parcela de operação não tributada não deve integrar a base de cálculo do imposto, tampouco para apuração de crédito sujeito a compensação;

- nenhum outro incidente jurídico, além da isenção ou não incidência, poderá restringir os efeitos do princípio da não cumulatividade;

- a situação em que se encontra é de tamanha insegurança jurídica que, a Fiscalização descaracterizou as operações de serviço de montagem regularmente tributas pelo ISSQN, para, sobre as mesmas exigir o ICMS e, pasmem, sobre as mesmas operações, mesmas notas fiscais, reputá-las como operações não tributadas para exigir suas inclusões na fórmula de cálculo para apuração do coeficiente de creditamento e aproveitamento de créditos relativos ao ICMS;

- sem prejuízo da improcedência do lançamento em sua totalidade, o que inclui inclusive a penalidade cominada, multa isolada, na remotíssima hipótese de prevalência do lançamento, no tocante a penalidade é de se ver que não há afinidade entre a imputação e a penalidade, pois a penalidade refere-se a infração relativa a saída, estoque ou depósito desacobertado de documento fiscal, nestes autos, a imputação refere-se exclusivamente a descaracterização de uma operação de serviço para incluir o valor deste na base de cálculo do ICMS.

Ao final, requer seja julgado improcedente o lançamento impugnado.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco também se manifesta às fls. 875/900, contrariamente ao alegado pela Impugnante, em resumo, aos fundamentos seguintes:

- deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, não restando configurada a decadência suscitada pela Impugnante;

- o trabalho fiscal consistiu na confrontação da legislação tributária do Estado de Minas Gerais vigente na época da ocorrência dos fatos geradores com as informações constantes no contrato celebrado entre a empresa Alunorte, como contratante, e o consórcio formado pelas empresas Usiminas Mecânica e Confab, como contratadas;

- considerando que a Autuada citou como um dos fundamentos para sua defesa o consórcio de empresas, reproduz o art. 278 da Lei n.º 6.404/76;

- analisando os documentos anexados à impugnação não há dúvidas que foi celebrado o "Termo de Cessão Parcial de Direito e Obrigações do contrato PCF 001.1";

- os argumentos da Autuada para justificar a necessidade de segregação do objeto devido à impossibilidade do cumprimento dos misteres iniciais são improcedentes, pois consta no item 08 - subcontratação e Cessão - da proposta elaborada pelo consórcio (fls. 730), a possibilidade de participação da empresa Techint e uma empresa do sistema Usiminas para a realização das instalações provisórias e serviços de montagem;

- considerando que a proposta elaborada pelo consórcio foi vencedora da concorrência, foi celebrado o Contrato nº PCF001.1 estabelecendo direitos, obrigações e limitações aos contratantes para execução do objeto contratado e, na Cláusula Décima Segunda está previsto de forma evidente que as contratadas não poderão ceder ou transferir a terceiros nem subcontratar, total ou parcialmente, qualquer atividade relativa ao objeto do Contrato, salvo prévia e expressa autorização da Alunorte;

- conforme disposto na cláusula contratual, as contratadas estão autorizadas a ceder as subcontratadas somente o direito de faturar diretamente a Alunorte que não se confunde com a cessão de parte do objeto contratado;

- a cessão contratual e subcontratação não se confundem e produzem para os contratantes efeitos distintos;

- a forma utilizada pelas contratadas para realizar as operações de montagem através da "cessão parcial" está fora da previsão contratual e nada mais é que um arranjo para reduzir a carga tributária;

- no "Termo de Cessão" consta o nome da empresa Alunorte, mas não há no referido documento a assinatura dos representantes da contratante dando de forma expressa a anuência para a celebração e validação do contrato e nem a assinatura dos representantes da empresa Confab;

- outra informação que merece destaque é o fato da Autuada constar como cedente e cessionária do mesmo objeto, conforme disposto no "Termo de Cessão";

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Autuada participou da realização do empreendimento na forma estabelecida na "Cláusula Primeira" do contrato celebrado entre as empresas Alunorte e o consórcio Confab/UMSA, ou seja, realizou todas as operações relacionadas aos equipamentos, inclusive a montagem;

- de fato o que ocorreu foi uma subcontratação em razão das limitações impostas pela "Cláusula Décima Segunda";

- o termo de "Cessão Parcial" anexado ao presente PTA não produz os efeitos pretendidos pela Usiminas Mecânica em relação à contratante e nem em relação às suas obrigações como contribuinte do ICMS, pois a sua responsabilidade contratual permaneceu inalterada e continuou responsável pelo fornecimento dos equipamentos na forma original estabelecida na cláusula primeira;

- o simples fato da Usiminas Mecânica emitir notas fiscais de saídas destinando mercadorias para a Alunorte não significa que cumpriu todo objeto do contrato, pois continuou responsável pela embalagem, transporte, descarregamento, armazenagem e controle dos materiais e equipamentos no almoxarifado;

- o contrato celebrado entre as partes é uno e também é único o seu objeto que consiste no fornecimento dos equipamentos montados, instalados e testados na fábrica do contratante;

- através do confronto dos documentos fiscais que integram este PTA referentes ao fornecimento dos equipamentos com as notas fiscais de serviço indevidamente emitidas pode-se constatar que o fornecimento dos equipamentos ocorreu concomitantemente com os demais serviços, incluindo entre eles a montagem;

- as cópias das notas fiscais referente ao fornecimento dos equipamentos são apenas uma pequena amostragem das operações realizadas pelo contribuinte destinando mercadorias a empresa Alunorte no período fiscalizado;

- o recebimento dos equipamentos pela contratada somente ocorrerá com a expedição do TAP - Termo de Aceitação Provisória - ou do TERD Termo de Encerramento e Recebimento Definitivo previstos na Cláusula Quatorze;

- a simples leitura do item 14.06 da Lista Anexa a Lei Complementar n.º 116/03 deixa evidente que os serviços de instalação e montagem estão inseridos na competência tributária dos municípios, mas para ocorrer o fato gerador do ISS é necessário que os aparelhos, máquinas e equipamentos sejam fornecidos exclusivamente pelo contratante;

- a "Cláusula Primeira" do contrato celebrado entre as partes não deixa dúvidas de que o contrato prevê o fornecimento global, ou seja, a obrigação das contratadas, inclusive a Autuada, inicia com a elaboração dos projetos e somente termina com a entrega dos equipamentos instalados e testados na fábrica da contratante;

- como o contrato deve ser analisado de forma integrada, a "Cláusula Sétima" corrobora o entendimento do Fisco de que o contrato celebrado é uno e não admite segregação do seu objeto ao afirmar que a Alunorte pagará pelo fornecimento às contratadas o preço global;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a afirmação da Autuada, fundamentada no item 14.06 da Lista Anexa a Lei Complementar n.º 116/03, não merece acolhida tendo em vista que o contrato celebrado entre as partes é uno e também é único o seu objeto;
- a base legal utilizada para fundamentar a descaracterização do ISS nas operações realizadas pelo contribuinte está na legislação tributária estadual;
- a análise conjunta dos dispositivos legais com as cláusulas contratuais contrariam as pretensões da Autuada e evidenciam de forma cristalina a ocorrência do fato gerador do ICMS;
- evidenciado que as operações realizadas pelo contribuinte não se enquadram no campo de incidência do ISS e sim do ICMS, fica evidente que o contribuinte realizou operações tributadas pelo imposto de competência estadual e, assim sendo, deveria ter emitido notas fiscais modelo 1, autorizadas pela SEF/MG, com o destaque do ICMS devido e na composição da base de cálculo deveria ter observado as disposições legais contidas no art. 13, § 2º, item 1, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 43, inciso VII e 50, inciso I do RICMS/02;
- as montagens executadas pela Impugnante constituem uma atividade de industrialização, nos termos do art. 222 da Parte Geral do RICMS/02;
- a montagem, conforme disposto na Cláusula Primeira do contrato, é uma das etapas do fornecimento dos equipamentos e integra o valor total a ser pago pela contratante às contratadas, ou seja, a operação montagem e parte do equipamento;
- as decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, citadas pela Autuada, não servem de referência em razão de tratarem de situações diferentes;
- em relação ao aproveitamento do crédito, cita os arts. 160 da Parte Geral e 168 do Anexo V, ambos do RICMS/02;
- o livro de Registro de Apuração do ICMS, conforme disposto no art. 202 do Anexo V do RICMS/02, tem a finalidade de registrar de forma sintética todas as operações realizadas pelo contribuinte e, também, de forma sintética registrar todos os débitos e créditos de ICMS relacionados a determinado período;
- o crédito de ICMS lançado a maior no LRAICMS vinculados ao CIAP, não tem amparo na legislação tributária vigente e são, portanto, indevidos;
- no valor total do ICMS estornado estão incluídas as duas irregularidades apontadas no relatório do Auto de Infração;
- os artigos apontados no Auto de Infração e atacados pela Autuada são dispositivos legais que estabelecem regras gerais, procedimentos e limitações relacionadas ao crédito do ICMS, estando neles incluídas as regras, procedimentos e limitações que são aplicáveis também aos créditos relacionados ao ativo permanente;
- o conceito de operações tributadas para efeito de cálculo do coeficiente de creditamento foi ampliado com base no disposto no inciso II do § 9º do art. 70 do RICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- da segunda parte do dispositivo legal que orienta como efetuar o cálculo do coeficiente de creditamento podemos inferir que o denominador da equação é formado pela soma do valor total de todas as operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no período de apuração do imposto;

- quanto à expressão "operações ou prestações escrituradas pelo contribuinte" é importante registrar que as operações de saída sujeitas ao ICMS são registradas em livro próprio e as operações de saída sujeitas ao ISS são registradas em livros, também próprios, instituídos pelo município, mas conforme disposto no comando legal que orienta o cálculo do coeficiente de creditamento o denominador da equação é formado pela soma do valor total das operações ou prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no período de apuração;

- para apurar o valor total das saídas e prestações escrituradas pelo contribuinte deve-se somar todas as operações e prestações de saídas realizadas no período de apuração;

- por operações ou prestações não tributadas, citado no inciso I do § 9º do art. 70 do RICMS, deve-se entender todas as operações de saídas realizadas que fazem parte do objeto social do contribuinte, mas que não foram tributadas pelo ICMS;

- através de visita técnica para conhecer o processo industrial do contribuinte de recuperação de rolos foi possível visualizar as máquinas em pleno funcionamento recuperando rolos enviados por seus clientes (fls. 662 a 663), máquinas estas que integram o ativo da empresa, mas realizam operações de saídas que são mistas;

- não há nada que impeça o contribuinte de realizar no mesmo estabelecimento industrial operações que serão tributadas também pelo ISS, mas se determinados equipamentos que compõem o ativo permanente são utilizados pela empresa em tais operações é natural que a legislação tributária estadual coloque restrições ao uso do crédito relacionado com operações de saída mistas e o faz através da fórmula do cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS instituído pelo art. 206 do Anexo V do RICMS;

- a Defendente afirma que é inaplicável § 9º, inciso I do art. 70 do RICMS/02 na apuração do coeficiente de creditamento, mas é exatamente tal dispositivo legal que orienta como deve ser apurado o valor total das operações e prestações escrituradas para efeito de cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP;

- as multas foram aplicadas na forma da legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

Ao final, requer a manutenção integral do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 911/929, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências vinculadas a prestação de serviço de instalação de canteiro de obras - item 8.1.2B do contrato; a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75 e a parcela relativa ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da nova apuração dos coeficientes de creditamento realizada pelo Fisco.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS em face de:

I) ISS Descaracterização (Item 3.1 do Auto de Infração)

Emissão de notas fiscais de prestação de serviços relativos à montagem e instalação de equipamentos produzidos e entregues à Alunorte, nos termos de contrato celebrados, sendo quem em tais operações a ora Impugnante deveria, segundo entendimento do Fisco, emitir notas fiscais Modelo 1, autorizadas pela SEF/MG, com o destaque do ICMS, em razão da previsão contratual de fornecimento dos equipamentos instalados e testados em sua fábrica.

II) Aproveitamento indevido de crédito de ICMS (Item 3.2 do Auto de Infração)

Aproveitamento de crédito de ICMS, relativos a:

- lançamentos no LRAICMS - livro de Registro de Apuração de ICMS – de valores superiores aos apurados no Livro CIAP;
- cálculo do coeficiente de creditamento no livro CIAP incluindo no valor total das operações/prestações os valores operações não tributadas realizadas no período.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75 e Multas Isoladas, capituladas no art. 55, incisos II, alínea “a” e XXVI também da Lei n.º 6.763/75.

Anexos ao Auto de Infração encontram-se:

- 1 - AIAF nº 10.100001870.19;
- 2 - Cópias das intimações n.ºs 072, 094, 119, 124, 142 e 145/2010;
- 3 - Planilha 1 - relação das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela ora Impugnante no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005 destinadas à empresa Alunorte;
- 4 - Cópias das notas fiscais de prestação de serviços emitidas contribuinte no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005 e destinadas à empresa Alunorte;
- 5 - Cópias, por amostragem, das notas fiscais de saídas emitidas pela ora Impugnante referentes ao fornecimento dos equipamentos;
- 6 - Planilha 2 - demonstrativo do crédito tributário referente ao item 3.1 do Auto de Infração;
- 7 - Cópia do Contrato n.º PCF001.1 celebrado pelo consórcio formado pelas empresas CONFAB e Usiminas Mecânica tendo a empresa como contratante;

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, antes mesmo de se verificar as imputações fiscais, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS por apropriação indevida de créditos deste imposto e por falta de recolhimento por deixar de oferecer à tributação do imposto estadual operações que o Fisco acredita serem de circulação de mercadorias.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos no citado período. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

Frise-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício, é regulado pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso V, do mesmo diploma legal.

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

"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.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010.

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 27 de dezembro de 2010 (fls. 05), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15 de março de 2007, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

"DIREITO TRIBUTARIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4º, 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 A DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)." TJMG -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA EZA; 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 a aplicação da norma do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otavio 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 AQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se a 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 CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUIDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR."

Em decisão recente (19 de outubro de 2010), o Superior Tribunal de Justiça voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, I do Código Tributário Nacional

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agro Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262- MG, com a seguinte ementa:

AgRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 – MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACORDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR.

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos.

Descartada a arguição de decadência, passa-se à análise das questões de mérito propriamente ditas.

Item 3.1 do Auto de Infração – Conflito de Competência ICMS/ISSQN

Pelo item 3.1 do Auto de Infração o Fisco imputa à Impugnante a falta de emissão de notas fiscais de prestação de serviços relativos à montagem e instalação de equipamentos produzidos e entregues a Alunorte, nos termos dos contratos celebrados, sustentando que, em tais operações a Defendente deveria ter emitido notas fiscais Modelo 1, autorizadas pela SEF/MG, com o destaque do ICMS devido, em razão da previsão contratual de fornecimento dos equipamentos instalados.

Exige o Fisco o ICMS que entende incidir na montagem dos equipamentos, aplicando uma carga tributaria de 5,4% (cinco inteiro e quatro décimos por cento), em decorrência da redução da base de cálculo prevista para as operações de venda de equipamentos industriais (item 16 da Parte I do Anexo IV do RICMS/02).

A Impugnante informa que conhece os dispositivos legais apontados no Auto de Infração para a descaracterização da tributação pelo ISS, mas afirma que o fato gerador do ICMS não ocorreu em face da cisão dos escopos contratuais e, assim sendo, o fornecimento dos equipamentos coube ao consórcio original formado pelas empresas Usiminas Mecânica e Confab, e os serviços de montagem couberam a outro consórcio formado pelas empresas Usiminas Mecânica e Techint.

Entende a defesa que os serviços prestados estão previstos no item 14.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Sustenta o Fisco que, nos termos do art. 278 da Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A), o consórcio de empresas consiste na associação de companhias ou qualquer outra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sociedade, sob o mesmo controle ou não, que não perderão sua personalidade jurídica, para obter finalidade comum ou determinado empreendimento, geralmente de grande vulto ou de custo muito elevado, exigindo para sua execução conhecimento técnico especializado e instrumental técnico de alto padrão.

Afirma, ainda, que o contrato do consórcio celebrado entre as empresas Techint e Usiminas Mecânica para a realização das operações de montagem não altera o objeto do contrato PCFOO 1.1 celebrado com a contratante em razão das limitações impostas pela "Cláusula Décima Segunda".

Contudo, da análise de todos os documentos que compõem os autos, verifica-se assistir razão à ora Impugnante.

O segundo contrato firmado não pode ser caracterizado como mera subcontratação da Techint, apesar de haver previsão no item 08 do contrato original, para tal. Isto porque, em verdade, houve a formação de um segundo consórcio.

Veja-se ainda que o citado item, apesar de ter o título de subcontratação, traz expressamente de uma cessão de direitos e deveres, a saber:

08 - SUBCONTRATAÇÃO E CESSAO

VISANDO A OTIMIZAÇÃO DAS CONDIÇÕES PARA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS, OBJETO DO PROJETO EXPANSÃO 2 – PVF01, A PRESENTE PROPOSTA CONSIDERA QUE O CONTRATO QUE VIER A SER ADJUDICADO CONTERÁ UMA CESSÃO DE DIREITO E DEVERES À EMPRESA TECHINT S.A. E UMA OUTRA EMPRESA DO SISTEMA USIMINAS, A SER PRÉVIA E EXPRESSAMENTE NOMEADA E QUALIFICADA, PARA A REALIZAÇÃO DAS INSTALAÇÕES PROVISÓRIAS E DOS SERVIÇOS DE MONTAGEM, AS QUAIS EMITIRÃO FATURAS DIRETAS À ALUNORTE, SEM PREJUÍZO DAS RESPONSABILIDADES INTEGRAIS DA CONTRATADA PRINCIPAL (CONSÓRCIO), CONSIGNADAS NO INSTRUMENTO CONTRATUAL. (GRIFOS APOSTOS PARA RESSALTAR DETALHES)

O primeiro contrato celebrado entre as partes compreendia a empreitada por preço global, ou seja, aquela em que se ajusta a remuneração do empreiteiro para a obra concluída na sua totalidade, no regime "TURN-KEY" (chave-na-mão), que consiste no transpasse de todos os encargos da execução da obra ao empreiteiro para que a entregue concluída e em condições de uso imediato.

No entanto, o segundo contrato firmado, separa o fornecimento de equipamentos de sua montagem.

Apesar de não possuir personalidade jurídica, o consórcio é dotado de capacidade tributária, isto é, pode realizar fatos jurídico-tributários considerados geradores de obrigações tributárias, inclusive acessórias e deve ser verificada cada uma de suas atividades para verificação e definição de qual(is) imposto(s) será(ão) devido(s).

Assim, havendo a instituição de consórcio, será ele quem deverá cumprir todas as obrigações fiscais e tributárias relativas às atividades por ele desenvolvidas,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tais como o pagamento do ICMS ou do ISS, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, a escrituração e emissão de documentos fiscais, dentre outras.

Como no presente caso as empresas atuaram individualmente, não há que se fazer qualquer relação ao consórcio firmado, na análise das operações e prestações praticadas pela ora Impugnante.

Tratando o caso pela individualidade das partes, como assim procedeu a Defendente, cuida o presente caso de duas situações distintas, quais sejam:

- 1) a remessa de mercadorias (estrutura metálica e equipamentos);
- 2) a montagem no canteiro de obras da Alunorte.

A questão fica assim clara devendo ser definido a existência de duas situações distintas e que geram tributos também distintos, a saber:

- 1) ICMS quando e por quem vendeu o equipamento;
- 2) ISSQN em relação ao serviço de montagem.

Assim tal serviço não deve ser agregado à base de cálculo, uma vez que fora firmado um contrato para fornecimento de equipamentos, estruturas metálicas e acessórios, completos e acabados, conforme especificações técnicas estabelecidas na avença e outro para a montagem destes equipamentos.

O Fisco sustenta o lançamento na legislação tributária mineira que assim dispõe:

Art. 5º - O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador às operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º - O imposto incide sobre:

2) o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço:

a - não compreendido na competência tributária dos Municípios;

b - compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar;

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

IX - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a - não compreendidos na competência tributária dos municípios;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - compreendidos na competência tributária dos municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definida em lei complementar;

.....
RICMS/02

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

IX - no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a - não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b - compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto estadual, como definido em lei complementar;

Pelo prisma dos dispositivos transcritos, não se sustenta o lançamento. No caso dos autos, a montagem é uma atividade prevista no item 14.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03, com a seguinte redação:

14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

O disposto na alínea "a" se refere a situações raras, como a instalação de acessórios em veículos, que não está contemplada na Lista de Serviços. Neste caso, há de se incluir na base de cálculo do ICMS os valores da mercadoria e serviço de instalação.

Também não se aplica a alínea "b", que diz respeito àquelas operações em que o serviço está sujeito ao imposto municipal e o material empregado deve ser tributado pelo ICMS, caso dos serviços do item 7.05, por exemplo, em que a reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres será tributada pelo ISS, enquanto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, fica sujeito ao ICMS.

Certo é que a montagem prevista no item 14.06 é exatamente a questão posta nos autos, uma vez que o serviço por ela realizado se deu com material fornecido pela contratante, pois os equipamentos, embora por ela próprios fabricados, tiveram sua propriedade transferida à adquirente e, posteriormente, foi realizada a montagem.

Tem razão a defesa quando alega que primeiro faturou o material, para depois efetuar o serviço. Embora as ações possam ser concomitantes, constituem-se fatos jurídicos distintos e o ICMS incide apenas no momento da transmissão da propriedade dos equipamentos, conforme já decidiram os tribunais pátrios.

Os serviços de instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido encontra-se sob a égide do imposto municipal, sendo este o caso dos autos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante pede a aplicação do disposto na Instrução Normativa n.º 02/91, citando decisão do Conselho de Contribuintes consubstanciada no Acórdão n.º 14.662/01/2ª, a saber:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA - ICMS/ISSQN. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE ESTRUTURAS METÁLICAS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE FORNECIMENTO DE MERCADORIA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO NÃO COMPREENDIDA NA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS. NO ENTANTO, CONFORME A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 02/91, NO FORNECIMENTO DE ESTRUTURAS METÁLICAS, PRODUZIDAS FORA DO LOCAL DA OBRA, PARA EMPREGO NAQUELA, MEDIANTE CONTRATO DE EMPREITADA, O ICMS INCIDE APENAS SOBRE A OPERAÇÃO DE QUE DECORRA O FORNECIMENTO DA MERCADORIA, NÃO ALCANÇANDO OS SERVIÇOS RELACIONADOS COM SUA COLOCAÇÃO OU MONTAGEM NA OBRA, NO LOCAL DE SUA EXECUÇÃO. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS FISCAIS CANCELADAS. LANÇAMENTOS IMPROCEDENTES. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Diz o Fisco que a decisão não se refere ao objeto do presente lançamento, por se tratar de montagem de estruturas metálicas.

A decisão salienta ser *"irrelevante o fato da Contribuinte estar ou não enquadrada como empresa de construção civil, haja vista que a verdade material obtida da análise de todo o processo comprova a natureza dos serviços por ela prestados, sendo coerente com a fundamentação que exclui da incidência tributária do ICMS tal fato gerador. Além disso, a citada I.N. DLT/SRE nº 02/91 considera obra de construção civil a execução, no canteiro de obras, de montagem de estruturas em geral"*.

O ato normativo em questão assim prescreve:

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 02, DE 07 DE MARÇO DE 1991

Construção Civil - Estruturas Metálicas - Incidência do ICMS no fornecimento das mercadorias produzidas pelo prestador de serviço fora da obra - Não incidência do ICMS relativamente a montagem das estruturas no local da obra.

Por disposição constitucional e de legislação complementar, compete tão somente aos Municípios a instituição de imposto sobre a prestação de serviço relacionado com a execução, por administração, empreitada ou sub-empreitada, de obra de construção civil hidráulica e semelhantes respectiva engenharia consultiva, inclusive os serviços auxiliares ou complementares, ressalvado o fornecimento de mercadoria produzida pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestador fora do local da obra, o qual constitui operação sujeita ao ICMS, de competência estadual.

Subordinada aos mandamentos da Constituição Federal e sua legislação complementar, a legislação estadual exclui da incidência do ICMS as ocorrências que constituem fatos geradores do imposto sobre serviços, de competência municipal, bem como, também para esse efeito, relaciona, assim, o que se considera obra de construção civil, hidráulica ou semelhante:

1 - construção, demolição, reforma ou reparo de edificações;

2 - construção e reparo de estrada de ferro e de rodagem, inclusive os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte;

3 - construção e reparo de pontes, viadutos, logradouros públicos e outras obras de urbanismo;

4 - construção de sistema de abastecimento de água e de saneamento;

5 - execução de terraplanagem e de pavimentação em geral, e de obra hidráulica, marítima ou fluvial;

6 - execução de obra elétrica e hidrelétrica, e

7 - execução, no respectivo canteiro, de obra de montagem e construção de estruturas em geral.

Concomitantemente à exclusão referida, a nossa legislação prevê a tributação do fornecimento de mercadoria com a prestação de serviço tributada pelo município, quando expressamente prevista em Lei Complementar, como é o caso por exemplo, do item 32 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei Nº 406, de 31 dezembro de 1968, na redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, que prevê, para o caso de execução de obra de construção civil, a incidência do ICMS no "fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços".

A despeito da legislação, divergentes tem sido as conclusões e decisões, na área administrativa, sobre a tributação das operações com estruturas metálicas destinadas a emprego em obras de construção civil, quando produzidas pelo construtor fora do local da obra, inclusive com predominância daqueles que tendem a considerar que o tributo estadual tem por base de cálculo o somatório do valor das mercadorias fornecidas com o valor dos serviços empregados para sua colocação ou montagem no local de construção.

Assim, o Diretor da Diretoria de Legislação Tributária da Superintendência da Receita Estadual, tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e considerando a necessidade de uniformização de procedimentos a aplicação correta das normas da legislação tributária, RESOLVE baixar a seguinte INSTRUÇÃO NORMATIVA:

I No fornecimento de estruturas metálicas, produzidas pela empresa de construção civil fora do local da obra, para emprego naquela, que executa mediante contrato de administração, empreitada ou sub-empreitada, o ICMS incide apenas sobre a operação de que decorra o fornecimento da mercadoria, não alcançando os serviços relacionados com sua colocação ou montagem na obra, no local de sua execução.

II - A base de cálculo do imposto é o valor da mercadoria fornecida, nele não se computando o preço cobrado para sua montagem ou colocação na obra, no local de sua execução.

III - Não sendo possível a perfeita identificação dos valores relativos ao fornecimento da mercadoria e de sua montagem ou colocação a fiscalização para efeito de verificação fiscal, basear-se-á em índices técnicos fornecidos pela Secretaria de Estado da Fazenda e/ou pela Associação Mineira dos Construtores de Estruturas Metálicas e Sindicatos da Indústria da Construção Metálica de Minas Gerais.

IV - Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação e revoga as orientações em contrário.

Diretoria de Legislação Tributária, em Belo Horizonte, aos 07 de março de 1991.

JOSE ANTONIO LAZARONI

Diretor da DLT

É evidente que, ainda que cadastrada no sistema estadual como empresa tipicamente industrial, pode o empreendedor, como de fato reconhece o Fisco, agir como prestador de serviço.

No caso relatado pela Impugnante, a Contribuinte era estabelecimento industrial que, além de executar montagens industriais realizava obras de engenharia.

Naqueles autos, as notas fiscais que suscitaram as autuações fiscais referem-se a serviços de execução de obras civis, de instalação e operação de Estação de Tratamento de Água e Esgoto e implantação de estruturas metálicas em plantas de beneficiamento de minério.

Conforme os contratos anexados aqueles PTAs, a então Autuada foi a responsável, dentre outras coisas, pela elaboração dos projetos, fabricação, fornecimento, montagem e instalação dos equipamentos, que se constitui, basicamente, em trabalho de alvenaria (fixação das estações ao solo).

Do mesmo modo, no caso dos autos, a Defendente além de produzir os equipamentos, em outra situação, prestou os serviços de montagem dos mesmos.

Merecem, ainda, uma melhor análise os documentos fiscais emitidos pela Impugnante (fls. 27/121). No campo "OBSERVAÇÕES" de cada documento, consta o objeto contratado relativo aquele faturamento. Assim, quando o documento fiscal se refere ao item 8.1.2B, diz respeito ao preço global das instalações provisórias (mobilização, construção, operação e manutenção de canteiro de obras e sua desmobilização), atividades essas típicas de construção civil.

No caso em exame, todas as mercadorias saíram do estabelecimento da Impugnante devidamente acobertadas por documento fiscal, uma vez que não há qualquer apontamento do Fisco em sentido contrário.

Para a parcela relativa a montagem e instalação do canteiro de obras, a Impugnante emitiu documentos autorizados pelo Fisco municipal (Ipatinga).

Portanto, não restou configurada a ocorrência do fato gerador do ICMS no caso dos autos, pois após a cisão dos escopos contratuais, cada consórcio passou a atuar de forma distinta e independente e, apesar da Defendente figurar em ambos, atuou de forma absolutamente distinta.

Os serviços de montagem prestados ocorreram quando o equipamento já era de propriedade da contratante, posto que anteriormente adquirido do consórcio fornecedor, os serviços de montagem somente eram pagos a partir das respectivas medições, antes o faturamento deveria ser unificado.

Cumprе frisar que a montagem realizada pela Defendente sequer se limita ou restringe ao que ela houvera fornecido, já que para o serviço de montagem instalou-se no canteiro local e procedeu a montagem aleatória do equipamento juntamente com sua consorciada.

Item 3.2 do Auto de Infração – Aproveitamento Indevido de Créditos de ICMS

Este item do Auto de Infração pode ser dividido em duas situações que serão separadamente analisadas.

Lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS de valor superior ao apurado no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

O Fisco promove a juntada aos autos de cópia do livro CIAP (fls. 496/497), com a escrituração do resumo mensal do crédito apurado mediante identificação dos coeficientes de creditamento, bem como cópias das notas fiscais de entrada emitidas no período fiscalizado, para fins de escrituração do crédito mencionado (fls. 512/524).

Junta, ainda, cópia do LRAICMS, dando conta do lançamento dos créditos destacados nas notas fiscais de entrada, escriturados no CFOP 1604 (fls. 525/646).

Em seguida, o Fisco elabora a planilha de fls. 648, demonstrando a diferença entre o valor apurado no livro CIAP e aquele escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS, calculando a diferença a ser estornada, cujos valores estão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consolidados na planilha de fls. 652, sendo levados para a Recomposição da Conta Gráfica (fls. 656/657), considerando a reformulação efetuada no PTA 01.000154715-68.

Nos termos do § 11 do art. 160 da Parte Geral do RICMS/02, o livro CIAP é destinado ao registro e controle do crédito do ICMS do Ativo Permanente e também para apuração do valor do crédito a ser apropriado mensalmente pelo contribuinte. O dispositivo em questão assim está redigido:

Art. 160 - O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, cujas regras de escrituração e de lançamento são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

.....
XI - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C;
.....

§ 11 - O livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C, destina-se a apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado relativamente a aquisição de bem do ativo permanente cuja entrada no estabelecimento ocorra a partir de 1º de agosto de 2000.
.....

Por sua vez, o parágrafo único do art. 168 do Anexo V do RICMS/02 determina que:

Art. 168. A escrituração será feita, documento por documento, desdobrado em tantas linhas quantas forem as naturezas das operações ou prestações, e nas colunas próprias, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações constante da Parte 2 deste Anexo, na forma do quadro a seguir:

Parágrafo único. A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente devesse observar o seguinte:

I - O contribuinte devesse escriturar no livro Registro de Entradas o documento fiscal relativo à aquisição de bem destinado ao ativo permanente, no período de sua entrada no estabelecimento, na coluna "operações sem Crédito do Imposto Outras", lançando na coluna "observações" a seguinte informação: "Ativo permanente - ICMS a ser apropriado";

II - a cada período de apuração, o contribuinte devesse emitir, em seu próprio nome, nota fiscal com utilização de CFOP específico, contendo o valor do crédito, calculado de acordo com os incisos I e II do § 3º do artigo 66 e com os §§ 7º e 8º do artigo 70, ambos deste Regulamento, e constante do livro Controle de Crédito do Ativo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Permanente (CIAP), modelo C, a que se referem o inciso II do caput do artigo 204 e o artigo 206, ambos desta Parte;

III - O contribuinte devera escriturar a nota fiscal a que se refere o inciso anterior no livro Registro de Entrada, lançando o valor do crédito do imposto a ser apropriado no período, na coluna "operações com Crédito do Imposto - Imposto Creditado", informando na coluna "observações" o seguinte: "Crédito de ICMS relativo à entrada de bem do ativo permanente".

Desta forma, o crédito admitido em cada período será aquele corretamente apurado no livro CIAP e lançado na nota fiscal de entrada, emitida nos termos do dispositivo acima transcrito.

Em decorrência do aproveitamento indevido de crédito, o Fisco aplicou a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, que assim dispõe:

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

.....
XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;
.....

Ao apresentar a sua defesa, a Impugnante realizou uma única abordagem sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mas sem qualquer referência ao lançamento de crédito maior que o valor por ela apurado no livro CIAP.

Assim, não tendo a Impugnante apresentado fundamentos para a deconstituição do lançamento em relação a este ponto e não se vislumbrando qualquer imperfeição na apuração do Fisco, revelam-se corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Apuração errônea do coeficiente de creditamento no livro CIAP, por ter deixado de incluir no valor total das operações/prestações, os valores das operações não tributadas realizadas no período.

Segundo o Fisco, a Impugnante, ao efetuar o cálculo do coeficiente de creditamento no livro CIAP, deixou de incluir no valor total das operações/prestações os valores das operações não tributadas realizadas no período, relacionadas na planilha 3 (fls. 305/346), juntando por amostragem os respectivos documentos fiscais.

Mediante conferência das planilhas fornecidas pela Contribuinte (fls. 499/511), constatou o Fisco que a Defendente deixou de incluir no valor total das operações e prestações os valores das operações de saídas não tributadas realizadas no período, relacionadas na Planilha 3 (fls. 305/346).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se, por oportuno, que dentre as notas fiscais relacionadas na Planilha 3, encontram-se aquelas que compõem a Planilha 1, relativas as exigências do item 3.1 do Auto de Infração.

Na "planilha 5" (fls. 650) foi apurado o valor do ICMS referente ao CIAP a ser apropriado pelo contribuinte no ano 2005, segundo a versão do Fisco, enquanto na Planilha 6" (fls. 652) estão relacionados os valores totais de ICMS que foram estornados através deste Auto de Infração, apurados mediante o confronto entre os valores lançados no LRAICMS pela Contribuinte e o valor originário da Planilha 5.

A Impugnante argumenta que a teor da regra dos arts. 69 e 70 da Parte Geral do RICMS/02, nenhum desses dispositivos se amolda a hipótese dos autos, transcrevendo, na íntegra, as disposições do art. 66 da Parte Geral do Regulamento.

Sustenta que além da isenção ou não incidência, nenhum outro incidente jurídico poderá restringir os efeitos do princípio da não cumulatividade.

Afirma, ainda a defesa, que a inclusão de valores de operações não tributadas, que diminuem o coeficiente de creditamento se mostra equivocada, na medida em que o Fisco descaracterizou a prestação de serviço nos moldes do item 3.1 do Auto de Infração.

Sustenta que, em relação a tais prestações de serviço, deve ser incluída na apuração apenas a parcela relativa ao emprego de materiais na prestação dos serviços, uma vez que a parcela não tributada da operação não deve integrar a base de cálculo do imposto.

Destaca que as operações estranhas ao campo de incidência do ICMS não devem ser levadas para a apuração dos coeficientes de creditamento.

O Fisco registra que no desenvolvimento dos objetivos sociais, a empresa realiza operações/prestações que se enquadram no campo de incidência do imposto de competência estadual - ICMS - como também no campo de incidência do imposto de competência municipal - ISS, conforme se constata pelas notas fiscais emitidas pela ora Impugnante (fls. 123/146 e 348/495).

Diz o Fisco que o ponto nevrálgico sobre o aproveitamento do crédito de ICMS relacionado ao livro CIAP está no cálculo do coeficiente de creditamento, transcrevendo parte do art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

Sustenta o Fisco que pela simples leitura da segunda parte do dispositivo, conclui-se que o cálculo do coeficiente de creditamento é obtido através de uma equação em que, no numerador deve ser lançada a soma das saídas e prestações tributadas e de exportação escrituradas no período de apuração, enquanto no denominador da equação deve ser colocado o valor total de todas as saídas e prestações do período.

Prossegue o Fisco afirmando que as operações de saída sujeitas ao ICMS são registradas em livro próprio instituído pela SEF/MG e as operações de saída sujeitas ao ISS são registradas em livros, também próprios, instituídos pelo município, mas que para o cálculo do coeficiente de creditamento o denominador da equação é formado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela soma do valor total das operações ou prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no período de apuração.

Entende, assim, que para apurar o valor total das saídas e prestações escrituradas pelo contribuinte deve-se somar todas as operações e prestações de saídas realizadas no período de apuração, ou seja, todas as operações de saídas tributadas pelo ICMS e também as prestações não tributadas relacionadas na Planilha 3 (fls. 305/346).

No caso dos autos, no entanto, a interpretação literal dada pelo Fisco não é o melhor entendimento. Com efeito, o valor total de saídas do estabelecimento deve-se referir as saídas de mercadorias e, em relação a elas, se faz o confronto entre saídas tributadas e não tributadas.

Operações outras, ainda que relacionadas as saídas de mercadorias, não devem compor o cálculo do coeficiente, sob pena de neutralizar créditos do imposto e atentar contra o princípio da não cumulatividade.

Conforme se pode subsumir da norma legal que cuida da apuração do coeficiente, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas em cada período de apuração por meio da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente, representado pelo percentual de saídas tributadas em relação as saídas totais, multiplicado pelo total de crédito apurado como saldo do CIAP.

Da análise da disposição contida no texto legal, pode-se concluir com facilidade que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, vale dizer, as operações com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente. No caso em exame, o produto resultante da atividade industrial da Impugnante e que será levado em conta na elaboração dos coeficientes de creditamento.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, ao analisar matéria equivalente, exarou o Acórdão nº 19.678/10/3ª, nele consignando:

"VÊ-SE, POIS, COMO JÁ AFIRMADO ALHURES, QUE AS OPERAÇÕES QUE DEVEM SER CONSIDERADAS PARA O ESTABELECIMENTO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO SÃO AQUELAS DECORRENTES DA ATIVIDADE INDUSTRIAL DA IMPUGNANTE, DEVENDO SER DESCONSIDERADAS PARA TAL AS SAÍDAS NÃO DEFINITIVAS (REMESSAS PARA CONSERTO, REPARO, DEMONSTRAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO, SAÍDAS DE VASILHAMES, ETC) OU QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, DECORRENTE DA ATIVIDADE DA CONTRIBUINTE (TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, SAÍDA DE ATIVO IMOBILIZADO, ETC)."

De igual modo, as prestações fora do campo de incidência do ICMS não devem ser computadas para efeito de cálculo dos coeficientes.

O Fisco destaca que através de visita técnica para conhecer o processo industrial da Impugnante, relativo a recuperação de rolos, foi possível visualizar as máquinas em pleno funcionamento recuperando ralos enviados por seus clientes (fls.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

662/663), máquinas essas que integram o ativo permanente da empresa, mas realizam operações de saídas que são mistas.

Salienta que são operações de saída mistas porque as mercadorias utilizadas na recuperação dos rolos serão tributadas pelo ICMS e os serviços serão tributados pelo ISS.

Reconhece o Fisco que nada impede o contribuinte de realizar, no mesmo estabelecimento industrial, operações tributadas pelo ICMS e pelo ISS. Mas se determinados equipamentos que compõem o ativo permanente são utilizados pela empresa em tais atividades, é natural que a legislação tributária estadual coloque restrições ao uso do crédito relacionado com operações de saída mistas, e o faz através da fórmula de cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS, nos termos do art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

Analisando a questão levantada pelo Fisco, tem-se que, se o Fisco admite que a atividade desenvolvida pela empresa constitui de fato uma prestação de serviço tributada pelo ISS, a conclusão a que se chega é a de que o bem do ativo permanente empregado na prestação de serviço não deve ser escriturado no livro CIAP.

Neste caso, não há de se falar em crédito relativo ao bem, uma vez que deve ser considerado alheio a atividade industrial sujeita ao recolhimento do ICMS.

E não se pode dizer que a exclusão pela via do coeficiente seria a mesma coisa, pois ao contrário de excluir o crédito do bem do ativo, a proporcionalidade do coeficiente exclui parte dos créditos relativos a todos os equipamentos empregados na atividade sujeita a incidência do imposto estadual.

Pode-se até dizer que os serviços de recuperação dos rolos caracterizam-se, num primeiro olhar, como atividade industrial, mas esta não foi a posição do Fisco. Neste caso, as parcelas comporiam tanto o numerador quanto o denominador.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o item 3.1 do Auto de Infração e a parcela relativa ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da nova apuração dos coeficientes de creditamento realizada pelo Fisco. Vencidos, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que o julgava improcedente, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN e os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente para excluir, apenas, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros acima citados.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora / Designada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|-------------------|--------------------------|-----------------|
| Acórdão: | 19.234/11/2ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.000168702-88 | |
| Impugnação: | 40.010128993-48 | |
| Impugnante: | Usiminas Mecânica S/A | |
| | IE: 313025169.01-48 | |
| Proc. S. Passivo: | Ney José Campos/Outro(s) | |
| Origem: | DF/Ipatinga | |

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão majoritária decorre dos fundamentos a seguir expostos, restringindo-se à questão da decadência de que trata o art. 150, § 4º do CTN, em razão da qual entendo que o crédito tributário ora exigido já não poderia ter sido objeto de lançamento quando consumada a intimação do Auto de Infração (26/12/10), por já se encontrar extinto, nos termos do disposto no art. 156, inciso VII, também do CTN, eis que configurada a homologação tácita das atividades do contribuinte inerentes ao cumprimento das obrigações principal e acessórias praticadas ao longo do exercício de 2005.

Assim, julgo improcedente o lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “autolançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente as mencionadas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, a homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, a regra é que pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele.

Por força da exceção expressa constante da parte final deste dispositivo, no entanto, nos casos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, inciso I do CTN.

E assim deve ser porque, além da falta de razoabilidade, não é de se admitir que, mesmo diante dessas hipóteses, não devesse a obrigação também se extinguir pela inércia do Fisco, até porque, à luz da teoria geral das obrigações, não existe obrigação *ad aeternum*, de modo que, independentemente de sua natureza ou das circunstâncias que a envolvam, toda obrigação tem causa de nascimento e de extinção.

Com efeito, segundo o disposto no art. 113 do CTN, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e se extingue com o crédito dela decorrente, sendo certo que, por força do disposto no art. 156, inciso V do mesmo código, a decadência é uma das causas de extinção do crédito tributário. Logo, mesmo nos tributos lançados por homologação, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo de que dispõe o Fisco para efetuar o lançamento conta-se na forma prevista no art. 173, I do CTN, sob pena de operar-se a decadência deste direito, em face da extinção do crédito.

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a

antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo para formalização do crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

Data maxima venia, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o referido pagamento (*stricto sensu*) do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

Realmente, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática de apuração e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto (obrigação principal), mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento.

Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar – *mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito* –, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do Em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão nº 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração,

resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o então Ministro do STJ (hoje do STF) Luiz Fux, em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o próprio Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o Fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não é usual tal procedimento, forçoso é concluir-se que na prática a sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173, que se aplica aos demais tributos.

Por isso mesmo, aliás, deve ela (a regra especial) prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com estas considerações, julgo improcedente o lançamento, em face dos efeitos da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, pelo que, quando consumada a intimação do Auto de Infração, o crédito tributário exigido já não poderia mais ser objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2011.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.234/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168702-88
Impugnação: 40.010128993-48
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A
IE: 313025169.01-48
Proc. S. Passivo: Ney José Campos/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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, relativos à exigências atinentes à emissão das notas fiscais de serviço emitidas pela Autuada tendo como destinatário a empresa Alunorte e ainda, à exigência da Multa Isolada prevista pelo art. 55, II da Lei nº 6.763/75.

Conforme já referido na parte dispositiva do voto emitido pela Conselheira Relatora, e nos termos do parecer emitido pela Assessoria deste Conselho, o contrato celebrado entre as partes compreende a empreitada por preço global, ou seja, aquela em que se ajusta a remuneração do empreiteiro para a obra concluída na sua totalidade, no regime "TURN-KEY" (chave-na-mão), que consiste no transpasse de todos os encargos da execução da obra ao empreiteiro para que a entregue concluída e em condições de uso imediato, segundo a sua destinação, em conformidade com o projeto e o contrato, conforme nos ensina o mestre Hely Lopes Meirelles, em sua obra Licitação e Contrato Administrativo (10ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais).

Apesar de não possuir personalidade jurídica, o consórcio é dotado de capacidade tributária, isto é, pode realizar fatos jurídico-tributários considerados geradores de obrigações tributárias, inclusive acessórias.

Assim, havendo a instituição de consórcio, será ele quem deverá cumprir todas as obrigações fiscais e tributárias relativas às atividades por ele desenvolvidas, tais como o pagamento do ICMS, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, a escrituração e emissão de documentos fiscais, dentre outras.

Como no presente caso as empresas atuaram individualmente, não há que se fazer qualquer relação ao consórcio firmado, na análise das operações e prestações praticadas pela ora Impugnante.

Caso a Autuada tivesse intenção de dar tratamento consorcial às suas operações, haveria de tê-lo inscrito no Cadastro do ICMS para cumprimento de suas obrigações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tratando o caso pela individualidade das partes, como assim procedeu a Autuada, cuida o presente caso de remessa de mercadorias (estrutura metálica e equipamentos) para posterior montagem no canteiro de obras da ALUNORTE.

A questão, então, é definir se o serviço de montagem deve ser agregado à base de cálculo, uma vez que fora firmado contrato para fornecimento de equipamentos, estruturas metálicas e acessórios, completos e acabados, conforme especificações técnicas estabelecidas na avença.

É evidente que, ainda que cadastrada no sistema estadual como empresa tipicamente industrial, pode o empreendedor, como de fato reconhece o Fisco, agir como prestador de serviço.

No caso dos autos, a Autuada além de produzir os equipamentos, se arvorou em montadora dos mesmos, mas a montagem não contempla serviços de engenharia e alvenaria em concreto.

A cópia da avença entre as partes, juntada pelo Fisco, bem demonstra a situação. Conforme item 1.5 da “CLÁUSULA PRIMEIRA”, não estão incluídos no escopo de fornecimento, dentre outros serviços, a Construção Civil (fundações, pisos e superestrutura em concreto) e fabricação e instalação de chumbadores (fls. 155 dos autos).

Neste caso, a Usiminas Mecânica não é empresa filiada à Associação Mineira dos Construtores de Estruturas Metálicas, atuando diretamente na produção de equipamentos industrial, nem funcionou como empresa de construção civil, mas sim como montadora industrial.

Registre-se, ainda, que a alegação da Impugnante no sentido de que não tem quaisquer pretensões elisivas e muito menos evasivas com segregação do objeto, tendo em vista que a incidência do ICMS sobre o total seria 5,14% (cinco vírgula quatorze por cento) e a do ISSQN foi de 5% (cinco por cento) dispensa maiores comentários e não merece acolhida, pois basta verificar a alíquota do ISS consignada nas notas fiscais de serviço emitidas pela Autuada, que é de 3% (três por cento).

Com tais fundamentos, verifica-se correta a atuação do Fisco, estando às operações em tela sujeitas ao recolhimento do ICMS.

Passando à exigência da multa isolada, entende a Impugnante que não há afinidade entre a imputação e a penalidade aplicada, pois a sanção se refere a uma saída de mercadoria sem documento fiscal, enquanto o fato delituoso diz respeito à descaracterização de uma prestação de serviço, para agregar os valores à base de cálculo do ICMS.

O Fisco afirma que as operações estão vinculadas ao fornecimento de mercadorias à ALUNORTE, entendendo que a obrigação de dar não se refere à entrega das mercadorias, mas sim à entrega dos equipamentos montados.

O dispositivo sancionador assim dispõe:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

No caso em exame, todas as mercadorias saíram do estabelecimento da Autuada devidamente acobertadas por documento fiscal, uma vez que não há qualquer apontamento do Fisco em sentido contrário.

Para a parcela relativa à montagem e instalação do canteiro de obras, a Impugnante emitiu documentos autorizados pelo Fisco municipal (Ipatinga). Assim, a diferença exigida pelo Fisco mineiro não se refere à eventual saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, mas sim de base de cálculo, como discorre o próprio Fisco em sua manifestação (fls. 890) ao citar o art. 13 da Lei nº 6763/75.

Neste caso, a penalidade aplicada não se mostra compatível com a descrição da exigência fiscal. Caberia, ao certo, a exigência de outras penalidades, mas não a tipificada no Auto de Infração.

Destarte verifica-se que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea "a" da Lei nº 6763/75, é inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2011.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**