

Acórdão: 21.873/15/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000273014-09  
Impugnação: 40.010138750-60  
Impugnante: Felipe Raphael Pascoal Eireli - EPP  
IE: 001052166.00-50  
Origem: DFT/Teófilo Otoni

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – NULIDADE – PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Constatado vício formal do lançamento tendo em vista que os elementos necessários à validade do ato administrativo não estão presentes de forma clara e precisa na autuação, resultando em cerceamento do direito de defesa da Impugnante, o que determina a nulidade do Auto de Infração. Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante levantamento de notas fiscais no período de 01/01/12 a 31/12/14, que o Sujeito Passivo teria deixado de recolher ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias em outra unidade da federação, em desacordo com o previsto no item I, § 1º do art. 42 do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante legal, Impugnação às fls. 52/66.

Alega que, apesar de possuir inscrição estadual, trata-se de prestadora de serviços de construção civil, não lhe cabendo recolher qualquer parcela do imposto estadual, por não figurar como contribuinte do ICMS. Aduz que as mercadorias que adquiriu constituem insumo necessário à sua atividade, que é de prestação de serviços.

Cita o art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 55 do RICMS/02 para afirmar que se considera como contribuinte do imposto aquele que pratica operação de circulação de mercadoria com habitualidade. Afirma que o requisito para que se considere uma pessoa jurídica contribuinte do ICMS é, em resumo, que os bens sejam adquiridos com regularidade e com propósito de revenda.

Noutro giro, a Impugnante alega ainda que, mesmo que houvesse ICMS, restaria falha na autuação, na medida em que, quando da apuração do montante a pagar, fez-se incidir juros sobre multa, o que, segundo a Impugnante, é vedado.

Por fim, considera que as penalidades exigidas seriam desproporcionais à gravidade da infração e teriam efeito confiscatório, citando decisões judiciais sobre o assunto.

### **Da Manifestação Fiscal**

Às fls. 112/118, a Fiscalização se manifesta pedindo a procedência do lançamento.

Alega que, apesar de a Impugnante afirmar que sua atividade é de prestação de serviços, estando, portanto, sujeita ao recolhimento do ISS, ela não comprovou nos autos esta condição. Observa que, conforme consulta ao PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional), referente ao período de apuração de 01/07/15 a 31/07/15, a Impugnante não teria recolhido o tributo correspondente à atividade de prestação de serviços, deixando dúvidas sobre a real atividade da empresa.

A Fiscalização traz à baila, ainda, o Capítulo XVI do Anexo IX do RICMS/02, que trata das operações relativas à construção civil. Afirma que o art. 189-A do referido anexo dispõe que a empresa de construção civil, nas aquisições de mercadorias ou bens ou na utilização de serviços de transporte ou de comunicação oriundos de outra unidade da Federação, deverá informar ao seu fornecedor ou prestador a sua condição de não contribuinte do ICMS, para efeitos de aplicação da alíquota prevista para a operação ou prestação interna. Além disso, conforme disposto no § 1º do referido artigo, deve comprovar o pagamento da diferença do imposto devido à unidade da Federação de origem.

Em seguida, narra que os materiais de construção são mercadorias sujeitas à substituição tributária, inclusive em relação ao diferencial de alíquota, e, na maioria das vezes, o ICMS é recolhido antecipadamente pelo remetente da mercadoria, conforme protocolos assinados entre os estados. Afirma que quando o remetente não recolhe o ICMS devido por substituição tributária, o destinatário torna-se responsável pelo pagamento do imposto, conforme determina o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02.

Finalmente, quanto à alegação da Impugnante de que a multa aplicada seria desproporcional ao valor do imposto e teria efeito confiscatório, citando decisões do judiciário sobre a matéria, afirma que não compete ao Fisco debater o assunto sob os aspectos jurídicos.

---

### ***DECISÃO***

Conforme relatado, decorre o presente lançamento da constatação de que a Autuada teria deixado de recolher ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias em outra unidade da federação, em desacordo com o previsto no item I, § 1º do art. 42 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

Percebe-se, portanto, que a Fiscalização partiu do pressuposto de que a Autuada é contribuinte regular do ICMS para lavrar a peça fiscal exigindo-lhe o diferencial de alíquotas do imposto.

Por sua vez, a Impugnante alega que não lhe cabe recolher qualquer parcela do imposto estadual, porque não figura como contribuinte regular do ICMS, apesar de possuir inscrição estadual, e porque as mercadorias que adquiriu constituem insumo necessário à sua atividade, que é de prestação de serviços (engenharia civil).

A solução da questão deve obrigatoriamente remeter à discussão já travada por diversas vezes em nossos tribunais, acerca da definição das empresas de construção civil como contribuintes do ICMS.

No art. 14, § 1º da Lei nº 6.763/75, em consonância com as disposições contidas no art. 118 e 126 do Código Tributário Nacional - CTN, encontra-se o conceito de “contribuinte do imposto”, necessário à elucidação da matéria:

Art. 14 - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º - A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

(...).

Outrossim, de acordo com o § 1º do art. 55 do RICMS/02, a condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou prestação referidas no caput do referido artigo.

Neste contexto, a legislação mencionada autoriza a conclusão de que a inscrição ou não no cadastro de contribuintes não determina a condição de “contribuinte” da pessoa que realiza a operação relativa à circulação de mercadoria e/ou a prestação de serviço alcançada pelo ICMS.

Esta é a situação em que se encontram as empresas de construção civil que, muitas das vezes, requerem a inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, em face da necessidade de emitirem documento fiscal para acobertamento dos materiais

utilizados nas obras, em observância do disposto no art. 178, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, não obstante sua atividade principal estar inserida no campo de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

É de se destacar que os tribunais pátrios têm decidido no sentido de reconhecer que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS e, portanto, não sujeitas ao recolhimento de diferencial de alíquota nas suas aquisições. Observe-se o claro teor da Súmula nº 432 do Superior Tribunal de Justiça: “*as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais*”.

Pois bem, diante desse quadro, volve-se à situação da autuação em tela.

Com os documentos acostados às fls. 10/49, que instruíram o auto de infração, verifica-se que não logrou êxito o Fisco em comprovar ser a Impugnante efetiva contribuinte do ICMS, praticando fatos aptos a promover a incidência do imposto de forma habitual.

Por outro lado, a Impugnante trouxe aos autos cópias de vários documentos para comprovar sua atividade de prestação de serviços. A despeito de não demonstrar a regularidade do recolhimento mensal do imposto municipal, certo é que os elementos trazidos pela Autuada são mais que suficientes para contrapor a acusação fiscal.

Como se sabe, é dever inarredável do Fisco motivar, a contento, todos os atos administrativos postos a seu encargo, não tendo, *in casu*, o órgão lançador se preocupado, quando do procedimento fiscalizatório, em apurar se a Autuada é ou não contribuinte do ICMS. Por esse motivo, o lançamento tributário em tela encontra-se eivado de nulidade, não podendo ser convalidado pela Administração judicante.

Tal conclusão decorre da necessidade de se demonstrar precisamente, quando da prolação do ato administrativo, a subsunção da norma ao fato concreto e tal demonstração foi imposta, em caráter privativo, às autoridades responsáveis pelo lançamento, conforme determinado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como leciona PAULO CELSO BONILHA, “*se a administração financeira emitiu um ato de lançamento sem coletar e produzir em juízo provas que demonstrem a subsistência dos pressupostos com base nos quais o ato foi emanado, o juiz deve imediatamente sancionar tal omissão, anulando o ato e não sanar o vício, subrogando-se à administração no desenvolvimento de instrução primária que a*

*administração omitiu*” (BONILHA, Paulo Celso Bergstron. A prova no processo administrativo tributário. Ed. Dialética, São Paulo: p. 77).

Com efeito, constitui tal encargo um dever jurídico, cuja fonte tem assento no mais elevado patamar normativo, o da Constituição da República Federativa do Brasil, como corolário dos magnos princípios da legalidade e da tipicidade. Em suma, dever jurídico emergente da própria Carta Política (CF/88: art. 5º, incisos II e XXXIX, art. 37, caput, e art. 93, inciso X), e não mero ônus processual da Fazenda Pública, enquanto parte num determinado e eventual contencioso administrativo fiscal. A propósito, leia-se o escólio de ALBERTO XAVIER:

Ao contrário do que entendia a antiga jurisprudência do Reichsfinanzhof e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por RAUSCHNING, BERGER e LOUVEAUX, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro encargo de prova ou dever de investigação, que não se vê vantagem alguma em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus de prova objetivo (objektive Beweislast), ônus da probabilidade (Vermutungslast) ou situação, base ou condição da prova (Beweislagen). (XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 155-156).

Por isso, o descumprimento da obrigação de motivar o ato administrativo em discussão, importa na inescapável declaração de nulidade. Nesse sentido, toda a mais autorizada doutrina, aqui e no estrangeiro. Vale a transcrição, novamente, do magistério de ALBERTO XAVIER:

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova (Beweislösigkeit), esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, (...).

(...)

Um pressuposto do direito de ampla defesa, do princípio do contraditório e do direito de acesso ao

Poder Judiciário consiste no dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos e interesses legítimos dos particulares. Com efeito, só a externalização das razões de fato e de direito que conduzem a autoridade à prática de certo ato permitem ao cidadão compreender a decisão e livremente optar entre aceitá-la ou impugná-la administrativa ou jurisdicionalmente. Também só com essa externalização será possível ao órgão julgador controlar a validade do ato impugnado. E daí que a Constituição de 1988 tenha estabelecido no inciso X do artigo 93 o dever de fundamentação das decisões administrativas do Poder Judiciário, dever este extensível às autoridades administrativas, por paridade de razão.

Sendo pressuposto do exercício de direitos constitucionalmente assegurados, o dever de fundamentação tem também raiz constitucional, pelo que devem reputar-se inconstitucionais leis que eventualmente o dispensem ou restrinjam.

(...)

Nos atos vinculados – como é o caso do lançamento – a fundamentação contentar-se-á com a indicação dos pressupostos de fato e da lei aplicável, que constituem as premissas do raciocínio subsuntivo de aplicação da lei.

(...)

Em certos atos, como o lançamento de ofício, a revisão do lançamento ou o lançamento por arbitramento, a fundamentação deve abranger a demonstração dos pressupostos de fato que os legitimam, bem como as razões probatórias ou outras que conduziram a que tais atos fossem praticados da maneira que o foram.

Assim, um lançamento efetuado sem fundamentação ou com fundamentação insuficiente, pela não-externalização clara e precisa dos pressupostos de fato e da lei aplicável, é nulo por vício de forma. (XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158 e 178-182).

Dessa forma, a omissão do Fisco em trazer para os autos, a tempo e modo, na fase procedimental do lançamento tributário, a prova de ocorrência da infração fiscal, isto é, que um contribuinte do ICMS, na forma do item I, § 1º do art. 42 do RICMS/02, teria deixado de recolher o imposto sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias em outra unidade da federação, torna o ato administrativo eivado de nulidade.

Noutro giro, deve-se reconhecer, tal qual a Fiscalização aduziu em sua manifestação de fls. 112/118, que as operações relativas à construção civil estão reguladas no Capítulo XVI do Anexo IX do RICMS/02.

E, de fato, o art. 189-A do referido anexo dispõe que a empresa de construção civil, nas aquisições de mercadorias ou bens ou na utilização de serviços de transporte ou de comunicação oriundos de outra unidade da Federação, deverá informar ao seu fornecedor ou prestador a sua condição de não contribuinte do ICMS, para efeitos de aplicação da alíquota prevista para a operação ou prestação interna. Além disso, conforme disposto no § 1º do referido artigo, deve comprovar o pagamento da diferença do imposto devido à unidade da Federação de origem.

Ademais, como exposto pelo Fisco, os materiais de construção são mercadorias sujeitas à substituição tributária, inclusive em relação ao diferencial de alíquota, e, na maioria das vezes, o ICMS é recolhido antecipadamente pelo remetente da mercadoria, conforme protocolos assinados entre os estados. Quando o remetente não recolhe o ICMS devido por substituição tributária, o destinatário torna-se responsável pelo pagamento do imposto, conforme determina o art. 12 do Anexo XV do RICMS/02.

No entanto, apesar de corretas as argumentações trazidas em sede de manifestação fiscal, a Autuada se defendeu com base nos fundamentos e capitulação trazidos na peça do Auto de Infração.

Se, de fato, a Autuada se tratasse de não contribuinte do ICMS e se fosse caso de aplicação do art. 189-A do RICMS/02, como manifestou a Fiscalização, claro está que o lançamento foi constituído e fundamentado em dispositivos legais não aplicáveis ao caso concreto, o que influenciou também os atos subsequentes do contencioso administrativo. Esta situação não habilita ou mesmo oportuniza a defesa plena e o exercício do contraditório.

A constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 154:

Art. 154. A exigência de crédito tributário será formalizada em Auto de Infração, Notificação de Lançamento ou Termo de Autodenúncia, expedidos ou disponibilizados conforme estabelecido em regulamento.

A formalização do crédito tributário está regulamentada pelo RPTA em seus arts. 85 e 89, que assim dispõem:

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

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

(Grifou-se).

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que não se encontram atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária no presente lançamento.

Como visto, por qualquer prisma que se observe a questão posta nos autos, não é possível admitir como válido o presente lançamento, motivo pelo qual o ato administrativo em análise é nulo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 21 de outubro de 2015.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Bernardo Motta Moreira**  
**Relator**

IS/P

21.873/15/3ª