

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.408/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000263916-84
Impugnação: 40.010137935-43
Impugnante: Rossetti Equipamentos Rodoviários Ltda.
IE: 067671791.00-29
Proc. S. Passivo: Jésus Natalício de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – NÃO RECONHECIMENTO. No caso dos autos, não se verificou decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a 16/03/10, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN).

ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Constatada a venda de mercadorias a empresas de construção civil “não contribuintes” do ICMS, localizadas em outras unidades da Federação, sem que fosse utilizada a alíquota interna devida de 18% (dezoito por cento). Inobservância do disposto no art. 12, § 1º, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 e no art. 42, § 12 do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, no período de janeiro de 2010 a agosto de 2014, promoveu vendas a empresas de construção civil “não contribuintes” do ICMS, localizadas em outras unidades da Federação, utilizando-se, indevidamente, das alíquotas interestaduais, quando o correto seria aplicar a alíquota prevista para operação interna.

Tal procedimento da Contribuinte contrariou o disposto no art. 12, § 1º, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 e no art. 42, § 12 do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores.

Exigências de ICMS (diferença apurada) e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000010175.67 (fls. 02/03); Auto de Infração-AI (fls. 04/09); Relatório Fiscal (fls. 10/14); Anexo 1 – Hard-copy dos e-mails enviados e recebidos

(fls. 15/25); Anexo 2 – CD com a planilha que serviu de base para levantamento do crédito tributário em tela bem como planilha enviada pela Contribuinte com as pretensas explicações (fls. 26/27); Anexo 3 – Comprovantes de inscrição dos destinatários, empresas de construção civil (amostragem) (fls. 28/42).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 49/54, anexando documentos de fls. 58/1.537.

Requer, ao final, a insubsistência do lançamento com base nas provas por ela apresentadas.

Da Primeira Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco reformula o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Retificação de Lançamento” de fls. 1.542, excluindo exigências relativas a operações cujos destinatários não se enquadram como empresas de construção civil, conforme relação constante do comunicado de fls. 1.543/1.547 e do novo Relatório Fiscal de fls. 1.548/1.555.

Na oportunidade, anexa CD às fls. 1.556, que contém as planilhas de apuração do novo crédito tributário, o qual se encontra consolidado às fls. 1.557/1.559.

Regularmente cientificada sobre a reformulação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 1.570/1.572, reiterando os termos da impugnação inicial.

Da Segunda Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação

Mais uma vez, em razão de novas inconsistências detectadas, o Fisco reformula o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Retificação de Lançamento” de fls. 1.574, excluindo exigências relativas a operações canceladas e àquelas em que a Impugnante conseguiu comprovar a condição de contribuinte do destinatário, conforme comunicado de fls. 1.575/1.584 e novo Relatório Fiscal de fls. 1.585/1.592.

Na oportunidade, anexa CD às fls. 1.593, que contém as planilhas de apuração do novo crédito tributário.

Apesar de ter sido devidamente notificada da segunda retificação, a Impugnante não se manifesta.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 1.602/1.632, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.637/1.652, opina, quanto à prejudicial de mérito, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a 16/03/10 e, no mérito propriamente dito, pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 16/03/10, considerando o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Todavia, razão não lhe assiste.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido e, não ocorrendo o cumprimento exato da obrigação tributária, na forma prescrita pela legislação, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, considerando, para delimitação do prazo decadencial, o prescrito no art. 173, inciso I do CTN.

Ressalte-se que este Egrégio Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida por este dispositivo, no qual consta que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.907/12/CE, 4.238/14/CE, 19.574/12/2ª, 21.483/14/1ª e 22.179/16/3ª.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Saliente-se que, na fundamentação do *decisum*, após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator teceu a seguinte consideração:

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 ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Em outra recente decisão (23/06/16), o STJ voltou a manifestar-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, no julgamento do AgRg nos EDcl no REsp 1264479 / SP, cuja ementa se transcreve:

AGRg NOS EDCL NO RESP 1264479 / SP

RELATOR(A): MINISTRO GURGEL DE FARIA (1160)

ÓRGÃO JULGADOR: T1 - PRIMEIRA TURMA

DATA DO JULGAMENTO: 23/06/2016

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJE 10/08/2016

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO REsp 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2010 somente expirou em 31/12/15, nos termos do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/03/15.

Quanto ao mérito propriamente dito, vale relembrar que a autuação se refere à constatação de que a Autuada, no período de janeiro de 2010 a agosto de 2014, promoveu saídas de mercadorias a empresas de construção civil “não contribuintes” do ICMS, localizadas em outras unidades da federação, utilizando-se, indevidamente, das alíquotas interestaduais, quando o correto seria aplicar a alíquota prevista para operação interna.

Tal procedimento contrariou o disposto no art. 12, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75 e no art. 42, § 12, do RICMS/02, vigentes à época dos fatos geradores.

Exigências de ICMS (diferença apurada) e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Conforme relatado pelo Fisco, a Autuada atua no ramo de metalurgia, sob CNAE 2822-4/02, fabricação de máquinas, equipamentos e aparelhos para transporte e elevação de cargas, peças e acessórios.

Em fase de atividade exploratória, o Fisco verificou a tributação em suas operações interestaduais, detectando indícios de saídas para empresas de construção civil sem a aplicação da alíquota devida, no caso, alíquota interna.

Assim, de acordo com o histórico apresentado às fls. 10, o Fisco solicitou à Contribuinte, mediante e-mail institucional, esclarecimentos no tocante ao procedimento constatado.

Cópias desses e-mails foram anexadas aos autos pelo Fisco às fls. 16/25 (Anexo 1 do Auto de Infração).

Contudo, a Autuada não apresentou nenhum documento que pudesse comprovar que os destinatários, empresas de construção civil, praticavam com habitualidade operações de circulação de mercadorias, para justificar a aplicação da alíquota interestadual, o que levou o Fisco a lavrar o presente Auto de Infração.

Destaque-se que o último contato efetuado pela Contribuinte, informando que iria providenciar os esclarecimentos solicitados, foi em 08/04/14. Portanto, o Fisco aguardou um período considerável para a empresa se manifestar (o que não ocorreu), uma vez que este Auto de Infração foi lavrado somente em 27/02/15, com intimação em 16/03/15.

A relação das notas fiscais de venda, emitidas a “não contribuintes” de ICMS, em que há, inclusive, a menção das empresas destinatárias das mercadorias, todas sediadas em outras unidades da Federação, foi apresentada pelo Fisco em mídia eletrônica (CD de fls. 27 – Anexo 2 do Auto de Infração), com apuração do crédito tributário, cujos dados se encontram consolidados no demonstrativo de fls. 11/13.

Às fls. 29/42 dos autos, o Fisco apensou, por amostragem, comprovantes de inscrição dos destinatários, empresas de construção civil, compondo o Anexo 3 do Auto de Infração.

A Impugnante, em sua peça de defesa, afirmou que todas as operações de compra e venda praticadas passaram por criteriosa análise quanto à condição de contribuinte ou não do adquirente.

Reclamou que todos os destinatários foram genericamente taxados pelo Fisco como empresas de construção civil, sem a devida análise quanto aos códigos e descrições das atividades econômicas das pessoas jurídicas.

Às fls. 75/107, apresentou planilha com a relação das operações de venda objeto de autuação e correspondentes justificativas.

Declarou que *“a maioria das operações de onde foi extraída a diferença de ICMS a recolher não podem ser afetadas pela tributação interna”*.

A título de exemplo, destacou diversas empresas que exercem atividades de transportes rodoviários de cargas.

Relacionou outras empresas que, no seu entendimento, exercem atividades tributadas pelo ICMS (indústria, comércio e extração).

Alegou, ainda, que várias notas fiscais objeto de autuação se encontram canceladas ou se referem a devolução de venda, as quais foram relacionadas na mesma planilha citada.

Argumentou, também, que os atestados apresentados nos autos, sejam aqueles obtidos via SINTEGRA sejam aqueles emitidos pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, alicerçam o destaque da alíquota interestadual.

Entende que as cópias dos livros fiscais e as guias de recolhimento do ICMS anexados comprovam, inequivocamente, que os destinatários realizam, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias.

Destacou o caso da Construtora Queiróz Galvão, em que os atestados emitidos pela Secretaria de Fazenda de Pernambuco comprovam claramente a condição daquela empresa de contribuinte do ICMS.

Traçou considerações acerca de interpretações restritivas da legislação pelo Fisco, inferindo que, no presente caso, não se levou em conta as diversas atividades desenvolvidas pelos destinatários.

O Fisco, por sua vez, analisando os documentos trazidos pela Defesa, decidiu pela exclusão das exigências correspondentes às operações relativas aos destinatários listados às fls. 1.548, que foram equivocadamente incluídos no trabalho, pois não se enquadravam como empresas do ramo de construção civil.

Dessa forma, reformulou o crédito tributário, conforme apuração constante da planilha que compõe o CD de fls. 1.556, cujos dados se encontram consolidados às fls. 1.557/1.559.

Regularmente intimada da reformulação, a Impugnante apresentou aditamento à impugnação, de fls. 1.570/1.572, reiterando todos os termos já contidos na defesa inicial apresentada, embora parte dos argumentos invocados já tivesse sido reconhecido pelo Fisco, destacando o caso da Construtora Jurema, cujo CNAE corresponde à extração e comércio de minerais e transporte rodoviário de cargas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em face do aditamento à impugnação, em que a Defesa reiterou os termos da impugnação inicial, o Fisco decidiu analisar novamente as operações e documentos constantes dos autos e concluiu pela segunda reformulação do crédito tributário, para efetuar as seguintes exclusões:

- da NF-e nº 43758, emitida para CM Construções e Serviços Ltda, haja vista “Atestado da Condição de Contribuinte”, com validade de 03/11/11 a 03/11/12, de fls. 250, emitido pela Secretaria de Fazenda de Pernambuco, nos termos da legislação pertinente;

- das NF-e nºs 37401, 37452, 37453, 37454, 37455, 38111, 38112, 38113, 38114, 38115, 38116, 38117, 38118, 38119, 38120, 38121, 38122, 38123, 38124, 38125, 38126, emitidas para Consórcio Construtor Belo Monte, devidamente canceladas, conforme documentos de fls. 391/403 e 414/461;

- da NF-e nº 31244, emitida para Construtora Andrade Gutierrez S/A, devidamente cancelada, conforme documento de fls. 617;

- das NF-e nºs 44783, 44784, 44785, 44786, 44787, 44794, 44795, 44796, 44797 e 44798, emitidas para Construtora de Obras Progresso Ltda, haja vista “Atestado da Condição de Contribuinte”, com validade de 09/03/12 a 09/03/13, de fls. 627, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte, nos termos da legislação pertinente;

- das NF-e destinadas à empresa Edeconsil Construções e Locações Ltda, haja vista “Atestado da Condição de Contribuinte”, com validade de 22/11/11 a 21/11/12, de fls. 968, e outro de validade 04/02/14 a 04/02/15, de fls. 969, emitidos pela Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão, nos termos da legislação pertinente;

- das NF-e emitidas para o destinatário FP Construtora Ltda em 31/10/13, haja vista “Atestado da Condição de Contribuinte”, com validade de 15/10/13 a 15/10/14, de fls. 1.057, emitido pela Secretaria de Fazenda de Alagoas, nos termos da legislação pertinente;

- da NF-e nº 31904, emitida para Ideal Engenharia Ltda, devidamente cancelada, conforme documento de fls. 1.144;

- das NF-e emitidas à empresa Par Engenharia Ltda haja vista “Atestado da Condição de Contribuinte”, com validade de 29/07/11 a 29/07/12, de fls. 1.250, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte, nos termos da legislação pertinente;

- das NF-e emitidas à empresa Pernambuco Construtora e Empreendimentos Ltda, haja vista “Atestado da Condição de Contribuinte”, com validade de 19/12/11 a 19/12/12, de fls. 1.258, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco, nos termos da legislação pertinente.

Em razão das novas alterações do lançamento, o Fisco, às fls. 1.585/1.592, apresentou novo relatório fiscal, mostrando, inclusive, o Demonstrativo do Crédito Tributário Reformulado, e, ainda, às fls. 1.593, anexou outro CD contendo planilha

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com a relação das operações objeto de autuação e a apuração do ICMS e multa de revalidação exigidos.

No tocante ao crédito tributário remanescente, o Fisco manifestou-se, às fls. 1.617/1.631, refutando todas as alegações da Defesa em relação a cada destinatário das operações objeto de autuação.

Observa-se que a alegação da Impugnante comum a todos os destinatários constantes dos documentos que compõem o presente trabalho, foi o fato das empresas possuírem inscrição estadual no cadastro do órgão fazendário do respectivo Estado, e ainda, em alguns casos, a existência de CNAE secundário específico de atividade econômica que caracterizaria a empresa como contribuinte de ICMS, o que, no entendimento da Autuada, comprovaria que a empresa destinatária é contribuinte do imposto.

Contudo, só isso não basta, uma vez que a empresa de construção civil pode obter a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS somente para a emissão de documento fiscal para movimentação de máquina, veículo, ferramenta ou utensílios, a serem utilizados na obra e que devam retornar ao estabelecimento.

Tampouco o registro nos atos constitutivos de outras atividades, que não a de construção civil, tem o condão de classificar o cliente como contribuinte do ICMS, tendo em vista que este não está obrigado a efetivamente exercê-las.

A regra legal de enquadramento das empresas de construção civil como empresas prestadoras de serviço, sujeitas à tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), está definida na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31/07/03, no item 7 e subitem 7.02:

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

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

Nesse contexto, a legislação mineira, por meio do art. 42, § 12 do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, estabelece que, nas operações que destinem mercadorias a empresas de construção civil sediadas em outros estados, como ocorreu no caso dos autos, deve ser aplicada a alíquota interna, **salvo comprovação inequívoca, a cargo do Sujeito Passivo**, de que as empresas destinatárias realizam, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas à incidência do ICMS:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/01/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos do Dec. nº 43.923, de 02/12/2004:

§ 12. Na operação que destine bens ou mercadorias à empresa de construção civil de que trata o art. 174 da Parte 1 do Anexo IX, localizada em outra unidade da Federação, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota prevista para a operação interna, salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. (Grifou-se).

Nesse mesmo sentido é o posicionamento do STJ acerca da matéria, conforme demonstra o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA CONSAGRADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. (...) 2. É ASSENTE NA CORTE QUE "AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NÃO SÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, SALVO NAS SITUAÇÕES QUE PRODUZAM BENS E COM ELES PRATIQUEM ATOS DE MERCANCIA DIFERENTES DA SUA REAL ATIVIDADE, COMO A PURA VENDA DESSES BENS A TERCEIROS; NUNCA QUANDO ADQUIREM MERCADORIAS E AS UTILIZAM COMO INSUMOS EM SUAS OBRAS. HÁ DE SE QUALIFICAR A CONSTRUÇÃO CIVIL COMO ATIVIDADE DE PERTINÊNCIA EXCLUSIVA A SERVIÇOS, PELO QUE 'AS PESSOAS (NATURAIS OU JURÍDICAS) QUE PROMOVEREM A SUA EXECUÇÃO SUJEITAR-SE-ÃO EXCLUSIVAMENTE À INCIDÊNCIA DE ISS, EM RAZÃO DE QUE QUAISQUER BENS NECESSÁRIOS A ESSA ATIVIDADE (COMO MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS, ATIVO FIXO, MATERIAIS, PEÇAS, ETC.) NÃO DEVEM SER TIPIFICADOS COMO MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTO ESTADUAL' (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, IN CONSTRUÇÃO CIVIL - ISS OU ICMS? IN RDT 69, PG. 253, MALHEIROS)"(ERESP 149946/MS, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, DJ 20/03/2000). 3. CONSEQUENTEMENTE, É INADMISSÍVEL A RETENÇÃO, PELOS ESTADOS, DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS RELATIVO À OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS POR EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL PARA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM OBJETIVO DE COMERCIALIZAÇÃO. 4. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO." (AGRG NO AG 687.218/MA , REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 04.05.2006, DJ 18.05.2006)

Por pertinência, vale trazer o conceito de contribuinte, disposto no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 e, ainda, no art. 55 do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei Complementar nº 87/96

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

RICMS/02

Art. 55 - 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 referidas no caput deste artigo.

Pelo exposto, cumpre esclarecer que 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 descrita como fato gerador do imposto (conforme § 1º do citado art. 55 do RICMS/02).

Em outras palavras, a inscrição no Cadastro de Contribuintes, embora se constitua numa obrigação exigida de todos aqueles que se encontram na condição de contribuinte do imposto, não constitui, *de per si*, elemento suficiente para se determinar tal condição.

Com efeito, há casos em que contribuintes do ICMS, não obstante realizem o fato gerador deste imposto, descumprem a obrigação acessória de se inscreverem no respectivo Cadastro e nem por isso deixam de ser caracterizados, à luz da legislação, como “contribuintes”.

A par disso, existem também situações em que, por razões associadas ao controle fiscal de determinadas operações, embora caracterizadas como “não contribuintes” do imposto, a legislação prevê que determinadas pessoas se inscrevam no Cadastro de Contribuintes, inscrição esta que, por si só, não é suficiente para caracterizá-las como “contribuintes” do ICMS.

Dito isso, tem-se que as empresas de construção civil se enquadram, via de regra, neste último caso.

Vale reiterar que, em que pese o fato da atividade de construção civil estar arrolada dentre aquelas tributadas por via do Imposto sobre Serviços - ISS (item 7 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003), tais empresas dispõem de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, haja vista a necessidade de acobertarem as remessas de materiais para as suas obras, fato este que, como visto acima, não as qualifica como contribuinte do imposto estadual.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para corroborar com o raciocínio, cumpre trazer a Consulta de Contribuinte nº 213/05 e a Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/05, que abordam a matéria da seguinte forma:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 213/05

ALÍQUOTA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – CONSULTA INEFICAZ. Deve ser declarada ineficaz a consulta que verse sobre disposição claramente expressa na legislação, conforme inciso I, art. 22 da CLTA/MG, aprovada pelo decreto Nº. 23.780/84.

(...)

Consulta:

Aplica-se a alíquota interna ou interestadual na operação que destina mercadoria à empresa de construção civil domiciliada em outro estado regularmente inscrita no cadastro de contribuintes?

Sendo a destinatária empresa de construção civil inscrita em seu Estado, mas não atuando como contribuinte, o ICMS é devido à alíquota interna ou interestadual?

Resposta:

1 e 2 – A matéria em questão encontra-se expressa de forma clara no § 12 do art. 42, Parte Geral do RICMS/02, e na Orientação DOET/SUTRI Nº 02/2005, ambos disponibilizados no site da SEF:

(...)

A título de orientação, esclareça-se que, ainda que a empresa seja inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS no seu Estado, deverá ser aplicada a alíquota prevista para operação interna (18%), salvo se comprovado, pelo remetente e de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao imposto.

Por último, acrescenta-se, o contribuinte, remetente da mercadoria, que aplicar a alíquota interestadual (12% ou 7%) e não comprovar que a destinatária realiza com habitualidade, operações sujeitas a ICMS ficará sujeito à autuação pelo fisco, que exigirá o valor do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, e a multa de revalidação de 50% do valor desta diferença apurada.

DOET/SUTRI/SEF, 27 de outubro de 2005.

Orientação Tributária DOLT/SUTRI nº 002/05

Operações interestaduais destinadas à empresa de construção civil

19) Como deverá ser feita a comprovação ao remetente, em operação interestadual, que a destinatária dos bens e/ou mercadorias é uma empresa de construção civil que realiza com habitualidade operações sujeitas ao imposto?

R: A comprovação poderá ser feita por qualquer meio de prova que venha a oferecer convencimento à autoridade fiscal, como, por exemplo, uma certidão do Fisco da UF destinatária da empresa construtora, atestando efetivos recolhimentos de ICMS.

Assim, a certidão que ateste simplesmente que a empresa de construção civil encontra-se inscrita no respectivo Cadastro não comprova ser ela contribuinte do ICMS, sendo necessária prova documental idônea que demonstre que tal empresa recolhe o imposto em relação às operações que pratica. Podem, também, ser apresentadas guias de recolhimento demonstrativas de tais recolhimentos.

(Grifou-se).

Cite-se, ainda, o Acórdão nº 17.903/08/2ª, dentre outras decisões deste Conselho, que corroboram todo o acima exposto:

ACÓRDÃO Nº 17.903/08/2ª

“... NÃO É SÓ O FATO DE UMA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL ESTAR INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO QUE IRÁ QUALIFICÁ-LA COMO CONTRIBUINTE DO ICMS. EM REGRA, A CONCESSÃO DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO ÀS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL CONSTITUI MERA FORMALIDADE, TENDO COMO OBJETIVO, PRINCIPALMENTE, FACILITAR A MOVIMENTAÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INERENTES À ATIVIDADE DO SETOR.

NO INTUITO DE DEIXAR CLARO O ENTENDIMENTO DA NORMA INSERTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE DETERMINA A APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA NAS OPERAÇÕES DESTINADAS A NÃO-CONTRIBUINTE DO IMPOSTO LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, O LEGISLADOR MINEIRO INCLUIU O PARÁGRAFO 12 NO ART. 42 DO RICMS/02, REAFIRMANDO QUE NESTAS OPERAÇÕES, QUANDO O DESTINATÁRIO FOR EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, AINDA QUE INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS DE SEU ESTADO, A ALÍQUOTA APLICADA É A INTERNA, SALVO SE O REMETENTE COMPROVAR, DE FORMA INEQUÍVOCA, QUE O DESTINATÁRIO REALIZA, COM HABITUALIDADE, OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO ICMS.”

(GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, cumpre frisar que, via de regra, a empresa de construção civil é considerada “não contribuinte” do ICMS, ainda que seja inscrita no cadastro de contribuintes do respectivo Estado, salvo se comprovado que a empresa realiza, com habitualidade, operações sujeitas ao imposto.

Ou seja, conforme bem esclarecido pelo Fisco, “*necessário se torna a comprovação da prática habitual de operações de circulação de mercadorias, fatos geradores do imposto*”.

Nesse contexto, veja-se o conceito de habitualidade, previsto no § 2º do art. 55 do RICMS/02:

§ 2º - Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

Destarte, a condição de contribuinte do imposto, relativa aos destinatários das operações objeto de autuação, deverá ser comprovada por qualquer meio de prova documental idônea, que demonstre que a empresa se sujeita à tributação pelo ICMS em relação às operações que pratica, como, por exemplo, uma certidão do Fisco da UF de localização da empresa destinatária, atestando essa condição, nos termos do Convênio ICMS nº 137/02:

CONVÊNIO ICMS 137/02

Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados em relação à operação interestadual que destine mercadoria a empresa de construção civil.

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 108ª reunião ordinária, realizada em Natal, RN, no dia 13 de dezembro de 2002, tendo em vista o disposto no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966),

considerando a existência de decisões judiciais conflitantes quanto à condição de contribuinte ou não do ICMS relativamente às empresas de construção civil;

considerando que, em qualquer hipótese, as operações de circulação de mercadorias realizadas pelas mencionadas empresas devem ser tributadas pelo ICMS, independentemente da repartição de receita entre os Estados, resolve celebrar o seguinte

C O N V Ê N I O

Cláusula primeira Acordam os Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal em estabelecer nas respectivas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislações em relação à operação que destine mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, que o fornecedor deve adotar a alíquota interna da unidade federada de sua localização.

§ 1º O disposto no caput não se aplica no caso em que a empresa destinatária forneça ao remetente cópia reprográfica devidamente autenticada de documento emitido pelo fisco, atestando sua condição de contribuinte do imposto, que terá validade de até 1 (um) ano.

§ 2º O documento previsto no parágrafo anterior será emitido, conforme modelo anexo, no mínimo, em duas vias, que terão a seguinte destinação:

I - a 1ª via será entregue ao contribuinte;

II - a 2ª via será arquivada na repartição.

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2002, ficando excluídos do Convênio ICMS 71/89, de 22 de agosto de 1989, as unidades Federadas discriminadas na cláusula primeira.

Natal, RN, 13 de dezembro de 2002.

Ressalte-se que a Impugnante trouxe diversos documentos, pertencentes a alguns destinatários (empresas de construção civil), que não são hábeis para comprovar a condição de contribuinte do imposto, quais sejam, “Certidão de Regularidade de Natureza Tributária” (fls. 280), “Certidão Negativa de Natureza não Tributária” (fls. 281), “Termo de Adesão ao Fundo Partilhado de Investimento Social – FUPIS” (fls. 1.016) e “Extrato do Simples Nacional” (fls. 1.133/1.136).

Portanto, tais documentos não constituem prova inequívoca, a dar convicção ao Fisco de que a empresa de construção civil em análise (destinatária) seja de fato contribuinte do ICMS.

Por outro lado, em relação a algumas empresas de construção civil, a Impugnante anexou aos autos o documento denominado “Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS”, conforme previsto no Convênio ICMS nº 137/02, com validade de um ano a partir da data de sua emissão, comprovando, inequivocamente, a condição de contribuinte das empresas no período de validade do atestado.

Dessa forma, o Fisco excluiu, da apuração do crédito tributário, todas as operações realizadas a essas empresas dentro do período de validade dos referidos atestados, conforme o que se segue:

- CM Construções e Serviços Ltda – atestado de fls. 250, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco, nos termos da legislação pertinente, com data de emissão de 03/11/11 e validade até 03/11/12 – exclusão da NF-e nº 43758, emitida para a empresa no período de validade do atestado;

- Construtora de Obras Progresso Ltda – atestado de fls. 627, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte, nos termos da legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pertinente, com validade de 09/03/12 a 09/03/13 – exclusão das NF-e n°s 44783, 44784, 44785, 44786, 44787, 44794, 44795, 44796, 44797 e 44798, emitidas para a empresa no período de validade do atestado;

- Edeconsil Construções e Locações Ltda – atestado de fls. 968, com validade de 22/11/11 a 21/11/12, e de fls. 969, com validade 04/02/14 a 04/02/15, emitidos pela Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão, nos termos da legislação pertinente – exclusão de todas as NF-e destinadas à empresa, uma vez que as operações ocorreram no período de validade dos referidos atestados;

- FP Construtora Ltda – atestado de fls. 1.057, emitido pela Secretaria de Fazenda de Alagoas, nos termos da legislação pertinente, com validade de 15/10/13 a 15/10/14 - exclusão das NF-e emitidas para o destinatário em 31/10/13, cujas operações ocorreram dentro do período de validade do atestado;

- Par Engenharia Ltda – atestado de fls. 1.250, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte, nos termos da legislação pertinente, com validade de 29/07/11 a 29/07/12 – exclusão de todas as NF-e destinadas à empresa, uma vez que as operações ocorreram no período de validade do atestado;

- Pernambuco Construtora e Empreendimentos Ltda – atestado de fls. 1.258, emitido pela Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco, nos termos da legislação pertinente, com validade de 19/12/11 a 19/12/12 – exclusão de todas as NF-e destinadas à empresa, uma vez que as operações ocorreram no período de validade do atestado.

Cumprir comentar que, em relação a outros “Atestados de Condição de Contribuinte do ICMS” que a Defesa trouxe, como, por exemplo, os de fls. 282, com validade de 18/07/13 a 18/07/14, e de fls. 283, válido de 30/07/14 a 30/07/15, pertencentes à empresa Consórcio Construtor Belo Monte, o crédito tributário não foi afetado, uma vez que as operações objeto de autuação não foram abarcadas pelos atestados, ou seja, ocorreram em período anterior ao período de validade dos atestados.

No tocante ao documento denominado “Espelho do Dief – Documento de Informações Econômico Fiscais”, acostados aos autos às fls. 661/664, pertencente à empresa Construtora e Empreendimentos União Ltda, entende-se que não pode ser aceito como documento hábil para comprovar a condição da empresa de contribuinte do imposto.

Conforme bem observado pelo Fisco, a empresa não realizou operações sujeitas ao ICMS, como se vê nos campos zerados correspondentes às informações dos CFOPs 5.100 a 7.900 (fls. 662 e 664).

Da mesma forma, não foi possível acatar os documentos denominados “Livro Resumo da Apuração do ICMS”, constantes às fls. 688/693, concernentes aos meses de agosto a outubro de 2012 e fevereiro a abril de 2014, bem como as guias de pagamento de ICMS referentes ao mês de outubro de 2013 (fls. 694/709), todos relativos à empresa Construtora Jurema Ltda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que os casos apresentados caracterizam situações esporádicas e não habituais, relacionadas às operações sujeitas ao ICMS, portanto, tais documentos não são suficientes para comprovar a condição da empresa de contribuinte do imposto.

Noutro giro, no que tange à alegação da Impugnante de que diversas operações não foram efetivadas, tendo em vista a ocorrência de devolução das respectivas mercadorias, insta registrar que tais devoluções não descaracterizam nem anulam os fatos geradores ocorridos nas vendas.

Vale destacar as Notas Fiscais nºs 8826, 8827, 8828, 8829, 8830, 8831, 8848, 8849, 8850, 8851, todas emitidas em janeiro de 2010, cujos produtos foram devolvidos somente em março de 2010, conforme notas fiscais emitidas pelo destinatário da operação de venda, a empresa “AC Vilaça Empreendimentos Ltda” (vide fls. 128/147), não restando dúvidas, portanto, quanto à ocorrência do fato gerador nas primeiras remessas (venda da mercadoria).

Registre-se que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento dos fatos apurados pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Saliente-se, ainda, que as alegações de presunção apontadas pela Defesa não merecem prosperar, uma vez que restou plenamente evidenciada a irregularidade cometida pela Autuada.

Assim, como a Impugnante não conseguiu comprovar a condição de contribuinte dos destinatários indicados nas notas fiscais objeto de autuação em relação ao crédito tributário remanescente, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.542/1.559 e 1.574/1.593, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos (Revisora) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 18 de abril de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

P