

Acórdão: 17.936/06/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010115746-15  
Impugnante: Fasal S/A Comércio e Indústria de Produtos Siderúrgicos  
Proc. S. Passivo: Vinício Kalid Antônio/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000149283-35  
Inscr. Estadual: 578.008565.03-00  
Origem: DF/ BH-4

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA.** Constatada a emissão de notas fiscais, em operações interestaduais, para destinatários não contribuintes do ICMS, utilizando-se a alíquota interestadual quando a legislação determina o destaque do imposto à alíquota interna. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, sobre a diferença. Acolhimento parcial das razões da Impugnante, conforme reformulações do crédito tributário procedidas pelo Fisco, adequando-se, ainda, as exigências das diferenças a recolher à metodologia proposta pela Auditoria Fiscal.

**BASE DE CÁLCULO – DESTAQUE A MENOR DO ICMS - NÃO INCLUSÃO DO IPI.** Constatado que o Contribuinte não incluiu o IPI na base de cálculo do imposto, referente a operações que destinavam mercadorias a não contribuintes, em desacordo com a previsão no artigo 13, § 3.º, alínea “a”, da Lei n.º 6763/75. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação parcialmente mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a emissão de notas fiscais, em operações interestaduais, para destinatários não contribuintes do ICMS, utilizando-se a alíquota interestadual quando a legislação determina o destaque do imposto à alíquota interna.

Versa ainda o contencioso, sobre a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, referente a operações que destinaram mercadorias a não contribuintes.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, referentes aos exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 976/1.000, instruindo-a com os documentos de fls. 1.007/1.528, contra a qual o Fisco se manifesta finalmente às fls. 2.580/2.585, após promover reformulações do crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 2.587/2.593, opina pela procedência parcial do lançamento.

Em sessão realizada no dia 23/10/06, presidida pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos da Portaria nº. 04, de 19/02/2001, deferiu-se o pedido de vista formulado pelo próprio presidente, marcando-se extra pauta para o dia 05/12/06.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: André Barros de Moura (Revisor) e Windson Luiz da Silva, que julgavam improcedente o lançamento, nos termos da Impugnação de fls. 2571/2572 e Fausto Edimundo Fernandes Pereira (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências fiscais as saídas para empresas de construção civil, apurando-se a diferença do ICMS, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo de Castro Lucas e pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

---

### **DECISÃO**

Versa os presentes autos sobre a emissão de notas fiscais, em operações interestaduais, para destinatários não contribuintes do ICMS, utilizando-se a alíquota interestadual quando a legislação determina o destaque do imposto à alíquota interna, bem como sobre a não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS em tais operações, pelo que se exige o ICMS devido e respectiva Multa de Revalidação, referentes aos exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.

Insta observar inicialmente que entende a Autuada ser o ICMS tributo sujeito ao lançamento por homologação e o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2000 a junho/2000 já se encontrar decaído no momento da ciência do Auto de Infração.

Conforme estabelece o § 4º do artigo 150 do CTN, contudo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos a contar 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Portanto, inexistindo lançamento ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN.

Depreende-se que a regra do citado artigo 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4.º do artigo 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo artigo 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2000 somente expirou em 31/12/2005, conforme o inciso I do artigo 173 do CTN, incorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do A.I. em 22/06/2005.

Passemos então à análise das exigências fiscais propriamente ditas.

Compõem o Auto de Infração o Relatório Fiscal de fls. 12/14, contendo o demonstrativo do crédito tributário, bem como os seguintes Anexos:

- Anexo II (fls. 15/179), contendo as diferenças de alíquotas apuradas nas notas fiscais destinadas a não contribuintes do ICMS, localizados em outras unidades da Federação;
- Anexo A (fls. 180/280), contendo a relação das notas fiscais solicitadas – diferença de alíquota;
- Anexo B (fl. 281), contendo a relação indicativa de documentação que instrui o processo;
- Anexo III (fls. 282/291), contendo a relação de clientes identificados como “não contribuintes de ICMS”, localizados em outras unidades da Federação;

Fazem parte dos autos, também, os seguintes documentos:

- Telas de consulta da situação cadastral dos destinatários, por CNPJ e consulta pública ao SINTEGRA (fls. 292/804);
- Cópias do livro Registro de Saídas (fls. 805/859);
- Cópias de notas fiscais emitidas (fls. 860/972).

Em relação às irregularidades detectadas passemos à análise por item.

### **1 - Utilização indevida da alíquota interestadual nas operações destinadas a não contribuintes do ICMS**

A irregularidade em tela refere-se à exigência da diferença de ICMS entre o imposto que o Fisco entende devido nas operações realizadas através das notas fiscais relacionadas nas planilhas de fls. 15 a 179 dos autos, de emissão da Autuada, e a parcela do imposto por esta destacado.

A Autuada, por considerar os destinatários como contribuintes do ICMS nos Estados de destino, promoveu a venda de mercadorias descritas nas notas fiscais emitidas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destacando o ICMS com fundamento no artigo 43, inciso II, alíneas “b e c”, da Parte Geral, do RICMS/96 e artigo 42, inciso II, alíneas “b” e c”, da Parte Geral do RICMS/02, os quais determinam que as alíquotas serão: de 7%, quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste e de 12%, quando o destinatário for contribuinte do imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo.

O Fisco, por entender que os destinatários não são contribuintes do imposto, defende que a alíquota que deveria ter sido aplicada nas operações seria a interna (18%), conforme o mandamento do precitado artigo 43, inciso II, porém, alínea “a”, subalínea “a.2” (no RICMS/02 – artigo 42, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1”).

Vê-se, portanto, que o cerne da questão se resume em precisar a condição dos destinatários das mercadorias, se contribuintes ou não contribuintes do ICMS, uma vez que a localização dos mesmos nos estados das regiões Norte, Nordeste, Sudeste, Sul e Distrito Federal é ponto incontroverso na presente demanda.

Não há, pois, nenhuma dúvida acerca da alíquota que deveria ter sido aplicada nas operações interestaduais com destinatários das referidas regiões, face à constatação de que os mesmos se dedicam às atividades de construção civil, serviços técnicos especializados, terraplanagem, captação e tratamento de água, escolas, aluguel de imóveis e outras similares, como atestam as telas de consultas da situação cadastral dos destinatários por CNPJ, e consulta pública ao SINTEGRA, juntadas às fls. 292/804.

Observa-se que em alguns casos, consta o número de inscrição no campo próprio das notas fiscais emitidas (fls. 860/972). Entretanto, isto, por si só, não invalida a exigência fiscal, já que as referidas pessoas jurídicas, na maioria do ramo da construção civil, mesmo que estejam inscritas nos cadastros de contribuintes do ICMS de seus Estados, não devem ser consideradas como tal, em razão das características de suas atividades, a menos que pratiquem, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias definidas como fato gerador do ICMS, o que não foi devidamente comprovado nos autos.

Com relação especificamente à empresa de construção civil, insta destacar que, via de regra, ela obtém inscrição estadual objetivando facilitar a movimentação de máquinas, equipamentos e outros bens inerentes à sua atividade, com seus próprios documentos fiscais, para não ser obrigada, a cada operação que praticar, solicitar à repartição fazendária documento fiscal avulso, para acobertar referidas operações.

A diferenciação de alíquotas, internas e interestaduais, tem como objetivo propiciar ao Estado destinatário o benefício do recolhimento a seu favor, o que só ocorrerá se houver uma operação subsequente. No caso em análise, a maioria dos destinatários são consumidores finais das mercadorias adquiridas e, portanto, não seria atingido o aspecto finalístico da norma.

Conclui-se, pois, que nas saídas interestaduais com destino às pessoas jurídicas que, embora inscritas nos Cadastros de Contribuintes do ICMS de seus

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivos Estados, não praticam operações descritas como fatos geradores do imposto, a alíquota aplicável é a utilizada nas operações internas, como previsto em lei:

Lei n.º 6.763/75

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 1º - Em relação a operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se á:

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

**b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte. (Destacamos).**

RICMS/02

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 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.

Insta observar, no entanto, que não obstante a previsão anterior da Lei 6763/75, de que a alíquota aplicável seria a interna, quando o destinatário for **não** contribuinte do imposto, o Decreto nº 43.923, de 02/12/2004, introduziu o § 12 retrotranscrito, no art. 42 do RICMS/02 e determinou que sua vigência fosse a partir de 1º/01/2005.

É importante ressaltar que o disposto no referido § 12, decorre do entendimento de que as empresas de construção civil não são contribuintes do imposto, após controvérsias decorrentes das disposições constantes do Convênio nº 71, de 22/08/1989, o que levou Minas Gerais a denunciá-lo explicitamente, conforme disposto no art. 9º do Decreto nº 43.923, retrocitado:

**Art. 9º** Fica denunciado o Convênio ICMS nº 71/89, de 22 de agosto de 1989, deixando de se aplicarem as disposições nele contidas ao Estado de Minas Gerais.

Assim é que não se justifica a exigência fiscal relativa às empresas de construção civil anteriores a 1º/01/2005, e que devem ser excluídas do Auto de Infração, sob pena de flagrante violação ao Princípio da Irretroatividade da norma e à segurança jurídica.

**2 - Falta de inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, nas operações que destinaram mercadorias a não contribuintes.**

Na hipótese em exame, a Autuada recolheu o imposto a menor, tendo em vista que deixou de incluir o IPI na base de cálculo do ICMS, em operações que destinaram mercadorias a não contribuintes. Os valores das parcelas relativas ao IPI não incluído na base de cálculo encontram-se indicados nas mesmas planilhas mencionadas no item precedente.

A respeito da matéria, a legislação tributária dispõe expressamente:

**Lei n.º 6763/75**

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

...

§ 3º - Não integra base de cálculo do imposto o montante do:

Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos;

**RICMS/96 e RICMS/02**

“Artigo 48 - Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, **realizada entre contribuintes** e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos”. **(Destacamos)**

Dessa forma, considerando-se que na situação em análise as operações configuram fatos geradores do IPI e do ICMS e que as mercadorias não se destinaram a comercialização ou industrialização pelos destinatários e, também, que os mesmos não ostentavam a condição de contribuintes do imposto, evidenciada está a necessidade da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS.

Portanto, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação sobre a parcela do IPI não incluída na base de cálculo do imposto estadual.

Importa registrar que a Contribuinte, nas oportunidades em que compareceu aos autos, comprovou a condição de contribuintes de parte dos destinatários, motivando as reformas do crédito tributário, conforme explicitado nas manifestações fiscais de fls. 1539/1.540, 1.749/1.750 e 2.371/2.372 e demonstrado nos DCMM de fls. 1.547/1.549,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.755/1.757 e 2.377/2.379. As exclusões foram efetuadas com supressão de linhas das planilhas reproduzidas no Anexo II (fls. 1.550/1.713, 1.772/1.939 e 2.380/2.565).

No que tange à apuração das diferenças devidas, a Fiscalização advoga a utilização do critério de cálculo “por dentro” do ICMS, conforme demonstrado nas planilhas constantes do Anexo II, retromencionadas.

Porém, desse entendimento discorda a Auditoria, abraçando a tese de que, a forma de cálculo adotada estaria a contemplar uma agregação de valores desarrazoada, haja vista que se estaria alterando o real valor da operação cobrado dos destinatários.

Diz a Lei n.º 6.763/75, em seu artigo 13, inciso IV, que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação. No caso concreto, os elementos efetivos de que dispôs a autoridade autuante foram os valores correspondentes à comercialização das mercadorias. Inexiste na lei autorização para acrescentar uma margem de lucro presumida, salvo se esta inequivocamente permitisse a aplicação de um dos critérios previstos no artigo 54 da Parte Geral do RICMS/96 e RICMS/02.

Não se mostrou ser este o caso. A forma como calculadas as diferenças do imposto deixa evidente a agregação de uma margem de lucro presumida que reflete no acréscimo do próprio valor da operação, o que foge à interpretação da lei.

Com base no mesmo fundamento da lei que consolida a legislação tributária mineira, igualmente improcede a inclusão do que corresponderia a um ICMS “por dentro”. Ao fazê-lo, o Fisco subverte a conceito, inserindo verdadeiro “imposto por fora”, uma vez que soma ao valor da operação o tributo. É claro que, se o valor da operação que a autoridade fez efetivamente comprovar foi tal, não há que nele se acrescentar outros valores, em razão do princípio da verdade material. Em outras palavras, não se funda em provas a base de cálculo do imposto devido no caso em tela que vá além do efetivo valor da operação.

Sendo assim, conforme propõe a **Auditoria Fiscal**, a diferença a recolher será apurada tomando por base o valor total da nota fiscal (incluídas ali as parcelas do IPI e do ICMS), fazendo incidir sobre aquele valor a alíquota de 18% (dezoito por cento) e deduzindo do resultado o ICMS destacado no documento fiscal.

Exemplificando:

NF 078925 (fl. 860 – lançada na planilha do Anexo II, fl. 33) – R\$ 1.700,24 (valor da mercadoria) + R\$ 127,98 (ICMS) + R\$ 91,41 (IPI) = R\$ 1.919,63 (valor total da nota). Valor devido: R\$ 1.919,63 x 18% = R\$ 384,77. Diferença a recolher: R\$ 384,77 – R\$ 127,98 = R\$ 256,79.

Por fim, no que concerne às argumentações da Impugnante acerca das multas impostas, bem como da aplicação de juros à taxa SELIC, cumpre salientar que as referidas exigências são decorrências diretas da lei, não tendo as autoridades fiscais qualquer discricionariedade sobre elas. Desta forma, à vedação expressa do art. 88, I, da CLTA/MG, deixa-se de considerar referidas ponderações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/2001, em dar prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 23/11/06. Por maioria de votos, julgou-se parcialmente procedente o lançamento, para excluir das exigências fiscais as saídas para empresas de construção civil, apurando-se a diferença do ICMS, nos termos do parecer da Auditoria Fiscal. Vencido, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava parcialmente procedente, apenas para excluir as exigências fiscais referentes às saídas para empresas de construção civil, nos termos da manifestação fiscal de fls. 2583/2585. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Windson Luiz da Silva.

**Sala das Sessões, 05/12/06.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Presidente**

**Fausto Edimundo Fernandes Pereira**  
**Relator**