

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 3.518/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159659-19  
Recursos de Revisão: 40.060126093-01 e 40.060126246-45  
Recorrentes: Centro Oeste Asfaltos Ltda  
IE: 301502442.01-11  
Fazenda Pública Estadual  
Recorridas: Centro Oeste Asfaltos Ltda  
IE: 301502442.01-11  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Dirceu Marcelo Hoffmann/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

***EMENTA***

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - - OPERAÇÃO INTERESTADUAL – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Emissão de notas fiscais referentes a operações interestaduais destinadas a empresas de construção civil com utilização indevida da alíquota de 7% (sete por cento), contrariando o disposto no art. 42, inciso II, alínea “a”, subalínea “a1” do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02. Mantida a exclusão das exigências relativas aos exercícios de 2003 a 2004 em face da norma contida na Cláusula Primeira, do Convênio ICMS n.º 71/89, do qual Minas Gerais era signatário e diante da ausência de comprovação pelo Fisco acerca do emprego dado pelas destinatárias às mercadorias descritas nas notas fiscais autuadas. Restabelecidas as exigências referentes aos exercícios de 2005 e 2006, adequando-se a multa isolada de modo a se utilizar a UFEMG vigente no período de emissão de cada documento fiscal. Decisão parcialmente reformada.**

**Recursos conhecidos. Recurso da Autuada não provido. Decisão unânime. Recurso da Fazenda Pública Estadual provido em parte. Decisão por voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre destaque incorreto da alíquota interestadual em remessa de mercadorias para destinatários não contribuintes localizados em outros Estados, no período compreendido entre janeiro/2003 a junho/2006. Tais destinatários, empresas de construção civil, embora possuam inscrição estadual, não se revestem da condição de contribuinte, visto não haver comprovação de realizarem, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. Pelo previsto no art. 42, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Parte Geral do RICMS/02, no art. 12, § 1º, alínea “b” da Lei nº 6763/75 e art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b” da CF/88, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota correta para as citadas operações é a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), não a interestadual de 7% (sete por cento), como utilizava a Contribuinte no período autuado.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.509/09/2, em preliminar, à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais do período de 2003 e 2004, bem como as exigências relativas aos destinatários para os quais foram apresentados Atestados de Condição de Contribuinte e, ainda, para adequar a multa isolada utilizando a UFEMG do período de emissão de cada nota fiscal.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão de fls. 1.251/1.302.

Lado outro, por se tratar de decisão pelo voto de qualidade contrária à Fazenda Pública, tem-se o Recurso de Revisão interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis os presentes Recursos de Revisão.

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido, naquilo que não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se parte daquela decisão, conforme a seguir:

**“1.1 - Nulidade do Auto de Infração – Cerceamento de defesa – Ausência de autorização aos servidores responsáveis pela fiscalização, bem como ao fiscal autuante.**

Sustenta a Impugnante que ficou impossibilitada de se defender por completo, em virtude de não saber se os procedimentos formais que devem ser obedecidos para a formalização do lançamento foram seguidos pelo Fisco.

Afirma que a falta de apresentação da Ordem de Serviço n.º 08.080001845.11 (citada no Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF) e da Solicitação de Conferência Fiscal n.º 10.02.0027.04 (mencionada no Relatório Fiscal), teriam acarretado cerceamento de defesa, uma vez que não pode ter a certeza se a fiscalização fora procedida pela autoridade competente.

Assegura que o Auto de Infração fora lavrado por pessoa incompetente, haja vista que assinado por pessoa diversa daquelas que participaram da fiscalização inicial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente.

Entretanto, razão não lhe assiste, consoante restará demonstrado.

A ação fiscal deu-se amparada pelas Ordens de Serviço nºs 08.0800001845.11 e 08.080002904.51, reproduzidas pelo Fisco às fls. 1.216 e 1.217 e citadas no AIAF e AI.

Conforme prevê o inciso VI do art. 4º da Lei nº 13.515/00, a Ordem de Serviço constitui documento hábil para amparar o Fisco nos procedimentos de fiscalização no estabelecimento do contribuinte.

Segundo esclarece o Fisco a Ordem de Serviço, mencionada na peça defensiva, só não foi exibida à Autuada, porque esta não a requereu, antes da notificação do Auto de Infração.

Para documentar o início da ação fiscal, em 26/08/08, a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.080001057.96 (fls. 1.030), que foi complementado em 09/09/08, mediante oposição de algumas informações no campo “Observações” do AIAF (fls. 44).

Após a conclusão dos trabalhos o Fisco lavrou o presente Auto de Infração (AI) de conformidade com o disposto no art. 89 do RPTA (Decreto nº 44.747/08).

No tocante às autoridades competentes para lavratura do Auto de Infração, dispõe o § 1º do art. 201 da Lei nº 6763/75, a seguir transcrito:

“Art. 201 - A fiscalização tributária compete à Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio dos seus funcionários fiscais e, supletivamente, em relação às taxas judiciárias, à autoridade judiciária expressamente nomeada em lei.

§ 1º - Compete exclusivamente aos Auditores Fiscais da Receita Estadual, aos Agentes Fiscais de Tributos Estaduais e aos Fiscais de Tributos Estaduais o exercício das atividades de fiscalização e de lançamento do crédito tributário.”

Percebe-se, através do exame do campo “Fiscal Responsável Pela Autuação” constante do Auto de Infração (fls. 02 e 03), que nele constam o nome de 02 (dois) Auditores Fiscais da Receita Estadual, servidores estes, competentes para efetuarem o lançamento do crédito tributário, nos termos do mencionado dispositivo legal.

O Decreto nº 70.235/72, referido pela Impugnante, que regula o Processo Administrativo Tributário Federal e dá outras providências, não se aplica ao Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais, que se rege por legislação própria: RPTA (aprovado pelo Decreto nº 44.747/08) e Lei nº 6763/75.

Outrossim, não podem ser acolhidas as razões de defesa relativas ao cerceamento de defesa por falta de apresentação da Solicitação de Conferência Fiscal nº 10.02.0027.04, referida no Relatório Fiscal (fls. 06), pelos motivos a seguir expostos:

1 – a Solicitação de Conferência Fiscal (atual Pedido de Verificação Fiscal Eletrônico – PVFE) é documento rotineiro utilizado pelo Fisco deste e de outros Estados. Destina-se à verificação de dados constantes em livros ou documentos fiscais, quando detectado indício de descumprimento de obrigação acessória ou principal por contribuinte do ICMS estabelecido em localidade diversa daquela em que se verificou o indício;

2 - trata-se de documento de circulação **interna** nas repartições fazendárias;

3 – o trabalho fiscal encontra-se fartamente instruído pelos documentos relacionados à irregularidade apontada no Auto de Infração, bem como pelas planilhas elaboradas pelo Fisco.

Assim sendo, não há que se falar em cerceamento de defesa ou nulidade do Auto de Infração, haja vista a inocorrência dos “supostos” vícios apontados pela Impugnante.

### **1.2 - Nulidade do Auto de Infração – Vício quanto ao Termo de Início de Fiscalização.**

A Impugnante argui, ainda, a nulidade do Auto de Infração em virtude da lavratura incorreta do termo de início das diligências de fiscalização, por inobservância das disposições contidas no art. 196 do CTN, haja vista a ausência de menção no citado termo do prazo máximo para a sua conclusão. Salienta que nenhum contribuinte pode ser fiscalizado *ad eternum* ou conviver com um “estado de fiscalização”.

Acrescenta que a lavratura do Auto de Infração deu-se após o vencimento do prazo estabelecido no art. 70, § 3º do RPTA (Decreto nº 44.747/08), que é de 03 (três) meses. Adverte que a prorrogação de prazo contida no dispositivo retromencionado fere o art. 196 do CTN, norma hierarquicamente superior.

Entretanto, a menção no AIAF do prazo final para a conclusão dos trabalhos de fiscalização torna-se totalmente desnecessária, em face das disposições contidas no art. 70, § 3º do RPTA (Decreto nº 44.747/08), a seguir transcrito.

“Art. 70 - O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º - O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciam a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.”

No caso em tela o procedimento fiscalizatório se iniciou com a lavratura do AIAF (fls. 1.030), que foi recebido pelo Sujeito Passivo em 02/09/08 - AR acostado às fls. 1.031).

Em 19/12/08, concluídos os trabalhos, formalizou-se o crédito tributário por meio da lavratura do presente Auto de Infração, tendo, portanto transcorridos 108 (cento e oito) dias da intimação do AIAF (fls. 1.030).

Porém, no caso em espécie, a prorrogação automática do AIAF, nos termos do § 3º do art. 70 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), é perfeitamente justificável, em razão da extensão do trabalho que consistiu no exame pelo Fisco da documentação referente ao período compreendido entre 01/01/03 a 31/12/06, solicitada através do AIAF original e complementar (fls. 44 e 1.030).

Ademais, o § 4º do art. 70 do RPTA (Decreto nº 44.747/08) autoriza o Fisco a proceder a lavratura do Auto de Infração após esgotado o prazo de validade do AIAF.

### **1.3 – Nulidade do Auto de Infração – vício quanto à aplicação da penalidade.**

Requer a Impugnante que seja declarada a nulidade do Auto de Infração em apreço, em face de ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que a autoridade fiscalizadora quando da autuação não se valeu de precisão suficiente para demonstrar nos cálculos a forma exata utilizada para se chegar ao valor que está sendo cobrado a título de penalidade no presente Auto de Infração.

No entanto, a alegada ofensa aos referidos princípios não pode prosperar.

No presente Auto de Infração estão sendo exigidas multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75, nas importâncias descritas no campo “Demonstrativo do Crédito Tributário” do AI (fls. 02).

Como se vê a Multa de Revalidação exigida, tal como previsto no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS exigido. O valor desta penalidade encontra-se demonstrado, por período, no Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04/05), bem como no Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 34).

Extrai-se do relatório fiscal (fls. 40 e 41), que pelo descumprimento da obrigação acessória, foi aplicada a penalidade descrita no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

A multa isolada exigida foi calculada através da seguinte operação:

MI (multa isolada) = 400 X 42 X R\$ 1,822

MI (multa isolada) = R\$ 30.444,96

Percebe-se, mediante exame do demonstrativo do crédito tributário (fls. 34), que foram 400 (quatrocentas) notas fiscais autuadas, sendo exigida a penalidade de 42 UFEMGs por cada documento, de conformidade com o previsto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Logo, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração ou em afronta aos princípios acima citados. Rejeitam-se, portanto, as prefaciais arguidas.”

### **Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre destaque incorreto da alíquota interestadual em remessa de mercadorias para destinatários não contribuintes localizados em outros Estados, no período compreendido entre janeiro/2003 a junho/2006. Tais destinatários, empresas de construção civil, embora possuam inscrição estadual, não se revestem da condição de contribuinte, visto não haver comprovação de realizarem, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. Deste modo, pelo previsto no art. 42, inciso II, alínea “a”, subalínea “a.1” da Parte Geral do RICMS/02, no art. 12, § 1º, alínea “b” da Lei nº 6763/75 e art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b” da CF/88, a alíquota correta para as citadas operações é a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), não a interestadual de 7% (sete por cento), como utilizava a Contribuinte no período autuado. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada (capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75).

Cópias das notas fiscais (objeto da autuação) e dos livros Registro de Saídas (nos quais foram registrados tais documentos) encontram-se acostadas às fls. 48/454 (NFs), e fls. 456/763 (livros).

Nas planilhas de fls. 18/31 o Fisco demonstrou, dentre outras informações, o valor do ICMS devido em cada operação autuada, ICMS recolhido e a diferença apurada.

O ICMS e a multa de revalidação exigidos foram apurados após recomposição da conta gráfica fls. 35/38.

O demonstrativo do crédito tributário, por período e global, consta dos quadros constantes às fls. 34.

Anteriormente à lavratura do Auto de Infração, em outubro/08, o Fisco através do Termo de Intimação de fls. 1.032 e 1.033 solicitou da Autuada a comprovação da condição de contribuinte do ICMS (das empresas listadas no mencionado termo) em atestado emitido pelos Fiscos de origem das mesmas.

Vale esclarecer que no mencionado termo estão arroladas as empresas destinatárias das notas fiscais autuadas, exceto 04 (quatro) delas.

Em atendimento ao Termo de Intimação a Autuada apresentou os documentos de fls. 1.038/1.041 e fls. 1.043/1.047, relativos a 07 (sete) empresas.

Tais documentos, no entendimento do Fisco, não comprovaram a condição de contribuinte do ICMS destas empresas.

Em virtude deste fato o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, cujas exigências recaem sobre as notas fiscais relacionadas às fls. 18/31, que destinaram mercadorias para as 29 (vinte e nove) empresas relacionadas às fls. 32.

Depreende-se do exposto que o cerne da questão consiste em se precisar a condição de contribuinte do ICMS ou não, das destinatárias das mercadorias descritas nas notas fiscais autuadas (localizadas nas regiões Norte, Nordeste ou Centro-Oeste), posto que a Autuada, ao considerá-las como contribuinte do ICMS, promoveu a saída das mercadorias descritas nas notas fiscais autuadas destacando o ICMS a 7% (sete por cento), com fundamento no art. 42, inciso II, alínea “d” da Parte Geral do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o exame da questão em apreço torna-se necessário verificar a legislação de regência da matéria vigente no período de ocorrência dos fatos geradores (janeiro/03 a junho/06).

### Exercícios de 2003 e 2004

A Carta Magna de 1988, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Emenda Constitucional n.º 03, de 17 de março de 1993, prevê:

"Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

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

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;"

A definição de contribuinte encontra-se descrita no art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96, *in verbis*:

"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.

Parágrafo único. (...)"

Na atividade de construção civil a regra geral de tributação é a incidência do ISS, em face da disposição expressa do item 32 da lista anexa ao Decreto Lei nº 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87 e, atualmente, pelas disposições o item 7 do Anexo da Lei Complementar nº 116/03.

No entanto, pela ressalva contida na mencionada legislação as empresas de construção civil estão sujeitas ao ICMS quando fornecerem mercadorias produzidas por elas fora do local da obra.

Outrossim, o Convênio ICMS nº 71, de 24/08/89, ao qual o Estado de Minas Gerais foi signatário, **até dezembro/04**, firma entendimento sobre a alíquota aplicável em operação interestadual de bens e mercadorias destinadas a empresas de construção civil, determinando a adoção da alíquota interestadual nas operações especificadas em sua cláusula primeira, a seguir transcrita.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Cláusula primeira** Acordam os Estados signatários e o Distrito Federal em firmar entendimento de que nas operações interestaduais de bens e mercadorias destinadas a empresas de construção civil, **para fornecimento em obras contratadas que executem sob sua responsabilidade**, e em que ajam, ainda que excepcionalmente, como contribuintes do imposto, **aplica-se o disposto na letra "a" do inciso VII e, se for o caso, no inciso VIII, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal.** (gn)

Alerta-se que o mencionado convênio somente foi denunciado pelo Estado de Minas Gerais em dezembro/04, através do art. 9º do Decreto nº 43.923 de 02/12/04. A vigência da denúncia, nos termos do art. 10 deste decreto, deu-se a partir de 1º/01/05.

É questão incontroversa nos autos que todos os destinatários consignados nas notas fiscais autuadas são empresas de construção civil.

Considerando o convênio retrocitado, o Fisco só poderia concluir que as empresas destinatárias das mercadorias **não** se enquadravam como contribuintes do ICMS (no período compreendido entre janeiro/03 a dezembro/04) após ter investigado acerca da destinação das mercadorias descritas nas notas fiscais autuadas (se estas foram empregadas ou não em obras contratadas executadas sob a responsabilidade das destinatárias/empresas de construção civil).

No Termo de Intimação (fls. 1.032) o Fisco não se atentou para este fato.

Ressalta-se que esta questão foi abordada pela Assessoria do CC/MG através da diligência de fls. 1.233 e 1.234. Porém, o Fisco não cuidou de buscar provas no sentido de sustentar a acusação fiscal, no tocante às operações autuadas realizadas antes da denúncia do Convênio ICMS 71/89 pelo Estado de Minas Gerais.

Assim, considerando a Cláusula primeira do Convênio ICMS 71/89 e a ausência de provas do Fisco acerca da destinação dada às mercadorias pelos seus adquirentes/empresas de construção civil (se foram, ou não, empregadas em obras contratadas que as destinatárias executavam sob sua responsabilidade), exclui-se as exigências fiscais relativas ao período de janeiro/03 a dezembro/04, período em que o Estado de Minas Gerais não havia denunciado o mencionado convênio.

### **Exercícios de 2005 e 2006**

Após a denúncia do Convênio ICMS nº 71/89 pelo Estado de Minas Gerais, o legislador mineiro, alicerçado nas disposições contidas no art. 155, § 2º, inciso VII, alínea "b" da CF/88 e art. 4º da LC n.º 87/96 (vigentes também neste período, com a redação anteriormente transcrita), incluiu através do art. 3º do Decreto n.º 43.923 de 02/12/04 o § 12 no art. 42 da Parte Geral do RICMS/02 (a seguir reproduzido).

"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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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". (g.n).

Depreende-se da norma supra que a partir de sua vigência (1º de janeiro de 2005) o contribuinte mineiro que remete bens ou mercadorias para empresas de construção civil, hidráulica ou semelhante, localizadas em outras Unidades da Federação, para aplicar a alíquota interestadual deve comprovar que a destinatária exerce reiteradamente operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

As notas fiscais autuadas relativas aos exercícios de 2005 e 2006 foram emitidas para 09 (nove) empresas de construção civil.

Os documentos constantes dos autos, apresentados pela Impugnante para comprovar a condição de contribuinte do ICMS das destinatárias, encontram-se listados na última planilha elaborada pela Assessoria do CC/MG.

Registre-se que no tocante às empresas EMEC Engenharia e Construção Ltda – I.E nº 216500 e Três Irmãos Engenharia Ltda – I.E nº 131339176 não houve juntada de documentos.

Neste aspecto, vê-se que de plano, o Fisco e a Assessoria do CC/MG excluem como prova em favor da Impugnante aqueles casos em que foram trazidas declarações e atestados da condição de contribuintes tendo em vista o Convênio nº 137/02.

Em relação à comprovação da condição de contribuinte dos estabelecimentos destinatários, bem registrou o voto vencido do Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que assim sintetizou a questão:

“Registre-se que no tocante às empresas **EMEC Engenharia e Construção Ltda.** – I.E nº 216500 e **Três Irmãos Engenharia Ltda.** – I.E nº 131339176 não houve juntada de documentos.

Depreende-se do exame dos documentos apresentados que nenhum deles comprova a condição de contribuinte do ICMS das destinatárias, consoante restará demonstrado.

**Destinatária => Constil Construções e Terraplanagem Ltda. – I.E nº 130552933**

### Documentos:

1 - Declaração emitida pela destinatária (fls. 1.144), informando não ser contribuinte normal do ICMS e que recolhe apenas o diferencial de alíquotas, com os benefícios do FUPIS.

2 - Comunicação/GCAD, emitida pela SEFAZ/MT, informando a renovação da opção pelo FUPIS (fls. 1.145);

3 - Cópia do Decreto nº 4.314 de 10/11/2004 que trata do FUPIS.

### Comentários:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A declaração emitida pela própria destinatária já demonstra de forma clara que a mesma não é contribuinte do ICMS.

O recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota (constante da declaração supracitada) e os documentos relacionados nos itens 2 e 3 acima, também não se prestam a comprovar a condição de contribuinte do ICMS da destinatária, haja vista o entendimento neste sentido da própria Secretaria de Estado da Fazenda de Mato Grosso.

Para o deslinde da questão vale transcrever trecho da resposta dada pela SEFAZ/MT na Consulta n.º 136/2008, **disponível no “site” deste órgão**, cuja cópia anexamos ao presente Parecer.

*“Isto posto pergunta:*

*3.2.1 – As empresas de Construção Civil inscritas no programa FUPIS e devidamente cadastradas no CCE/MT são consideradas contribuintes do ICMS? Se não por quê?*

*3.2.2 – Sendo as Empresas de Construção civil estabelecidas neste Estado e inscritas no FUPIS, nas prestações internas de serviço de transporte, tendo tais empresas como tomadoras de serviço, deve ser aplicado a isenção do ICMS prevista no artigo 100 do anexo VII do RICMS/MT? Se não por quê?*

*(...)*

*É a consulta.*

*3.2.1 – Em resposta a pergunta contida no item 3.2.1 da consulta, cabe trazer a legislação que trata das Empresas de Construção Civil no contexto tributário:*

*(...)*

*Afirma-se, em resposta ao questionamento contido neste item, que a condição de contribuinte das empresas que optam pelo FUPIS, dá-se exclusivamente para efetuar a operação interestadual, cujo ICMS incidente, é o diferencial de alíquotas.*

*(...)*

*3.2.2 – Entende-se respondida a pergunta contida neste tópico, uma vez que como retro explicado as empresas em pauta, optantes pelo FUPIS, são contribuintes conforme atestado válido por 1 ano, prorrogáveis, nos termos do Convênio 137/02, apenas em relação às operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente cujo ICMS devido corresponde ao diferencial de alíquotas.*

*De resto vigora como já exposto, o § 5º do artigo 16 da Lei n.º 7.098/98 supratranscrita que não considera contribuinte a empresa que desenvolva atividades exclusivamente de construção civil, mesmo que possua inscrição estadual não podendo, dessa forma, ser aplicado às operações, objeto deste questionamento, o benefício da isenção concedido pelo artigo 100 do anexo VII do RICMS.*

*(...).” (gn)*

**Destinatárias:**

**Construtora N Mamed Ltda. (UF - GO)**

**Construtora Sercel Ltda. (UF – MT)**

**Paviservice Serv. De Pavimentação Ltda. (I.E n.º 132556537 UF – MT)**

*Documentos:*

Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS – nos termos do Convênio ICMS 137/02.

*Comentário:*

Conforme abordado pelo legislador da SEFAZ/MT tal atestado confirma a condição de contribuinte das empresas de construção civil **apenas** em relação às operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente cujo ICMS devido corresponde ao diferencial de alíquotas.

**Destinatária => Construtora Castilho S.A (UF – RO)**

*Documentos:*

1 - Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS – nos termos do Convênio ICMS 137/02.

2 – Termo de Acordo e Parecer 346/GETRI/SEFIN - relativos a fruição de benefício fiscal de crédito presumido nas aquisições interestaduais de materiais de construção promovidas por contribuintes do ICMS atuantes na atividade econômica da construção civil.

*Comentário:*

Mencionados documentos não comprovam a condição de contribuinte da destinatária, apenas atestam que esta adquire materiais de construção em operações interestaduais.

**Destinatárias:**

**Semenge S.A Engenharia e Empreendimentos -I.E n.º 151963398 e I.E n.º 152076506 (UF – PA)**

*Documento:*

Ofício n.º 0003/2009 – DAIF/SEFA emitido pela Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias (Secretaria de Estado da Fazenda do Pará).

*Comentário:*

Referido documento informa que de acordo com as consultas efetuadas no Sistema de Informação da Administração Tributária – SIAT foi constatado o registro das citadas empresas. Aponta também a inscrição estadual, CNPJ e Nome Empresarial destas destinatárias.

Todavia, a inscrição no Cadastro de Contribuinte do ICMS naquele Estado, por si só, não é prova suficiente para a comprovação da condição de contribuinte desta destinatária, posto que em várias unidades da Federação tal cadastro, por situações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

excepcionais, abrigam pessoas que não são consideradas contribuintes do ICMS nos termos do art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96.”

Neste caso, aplica-se o disposto no § 12 do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02, que assim prescreve:

**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. (Grifo não consta do original).

.....

Legítimas, portanto, as exigências de ICMS e multa de revalidação no tocante às operações autuadas, realizadas nos exercícios de 2005 e 2006, com a adequação definida pela Egrégia 2ª Câmara de Julgamento, no sentido de ser alterado o valor da multa isolada, tomando-se, para seu cálculo, o valor da UFEMG vigente no exercício de emissão dos documentos fiscais autuados.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao recurso nº 40.060126093-01 e, quanto ao recurso nº 40.060126246-45, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais nos exercícios de 2005 e 2006, com a adequação da multa isolada em UFEMG. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Luiz Fernando Castro Trópia e André Barros de Moura que lhe negavam provimento nos termos da decisão recorrida. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão que lhe dava provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais relativamente a todo o lançamento, com adequação da multa isolada em UFEMG. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Lívia de Andrade Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participou do julgamento, além dos signatários e dos conselheiros vencidos, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 05 de março de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Relator**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 3.518/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159659-19  
Recursos de Revisão: 40.060126093-01 e 40.060126246-45  
Recorrentes: Centro Oeste Asfaltos Ltda  
IE: 301502442.01-11  
Fazenda Pública Estadual  
Recorridas: Centro Oeste Asfaltos Ltda  
IE: 301502442.01-11  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Dirceu Marcelo Hoffmann/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

---

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Inicialmente, esclareça-se que quando da apreciação do lançamento supra, pela 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, exclui-se integralmente as exigências fiscais do período de 2003 e 2004 e as exigências relativas aos destinatários para os quais foram apresentados Atestados de Condição de Contribuinte e, ainda, para adequar a multa isolada utilizando a UFEMG do período de emissão de cada nota fiscal.

Inconformada, a Recorrente/Autuada interpôs Recurso de Revisão e por se tratar de decisão pelo voto de qualidade contrária à Fazenda Pública, tem-se o Recurso de Revisão interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

Decidiu a Câmara Especial, à unanimidade, em negar provimento ao recurso interposto pela Recorrente e, quanto ao recurso da Fazenda Pública Estadual, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais nos exercícios de 2005 e 2006, com a adequação da multa isolada em UFEMG.

Ficando vencido este Conselheiro que lhe dava provimento parcial para restabelecer as exigências fiscais relativamente a todo o lançamento, com adequação da multa isolada em UFEMG. Assim, a divergência do voto vencido e do voto vencedor reside na aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento), quando das remessas às empresas de construção civil, vez que estas não se revestem da condição de contribuinte, visto não haver comprovação de realizarem, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

4 Recurso especial não provido.

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

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer as exigências fiscais relativamente a todo o lançamento, com adequação da multa isolada em UFEMG correspondente à do período de emissão de cada nota fiscal.

**Sala das Sessões, 05 de março de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão  
Conselheiro**