

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.189/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000378765-10  
Impugnação: 40.010139506-14  
Impugnante: Intercement Brasil S/A  
IE: 758014206.03-58  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Rocha Oliveira Rocholi/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA - DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.** Constatada a venda de mercadorias a não contribuintes do ICMS, 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. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e multa isolada. No tocante à exigência de Multa Isolada, a Fiscalização constatou, em cada operação, o descumprimento de duas obrigações acessórias, cujas penalidades estão previstas no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, adequada, a partir de janeiro de 2012, ao § 4º do mesmo art. 54 da Lei nº 6.763/75, e no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional-CTN no período de 2011, majoradas pela reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei. Diante da constatação de duas infrações conexas a mesma operação, a Fiscalização aplicou, para cada operação, a infração mais grave, em observância ao disposto no art. 211 do RICMS/02. Entretanto, no presente caso, para o cálculo da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, não se aplica o limitador previsto no § 4º do mesmo artigo. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, no período de janeiro de 2011 a agosto de 2015, promoveu venda de cimento para empresas “não contribuintes” do ICMS, localizadas em outro estado, utilizando-se, indevidamente, da alíquota interestadual de 7% (sete por cento), contrariando 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), Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e a penalidade isolada.

No tocante à exigência de multa isolada, a Fiscalização constatou o descumprimento de 02 (duas) obrigações acessórias:

- utilização de alíquota incorreta, cuja penalidade está prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (adequada ao § 4º do citado artigo em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12) c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02;

- utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, cuja penalidade se encontra capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da supramencionada lei, sendo que, para o período de 2011, a referida penalidade é aplicada em decorrência da retroatividade de lei prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, diante da constatação de duas infrações conexas a mesma operação, a Fiscalização aplicou, para cada operação, a infração mais grave, em observância ao disposto no art. 211, do RICMS/02, conforme detalhado na planilha constante do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 23/56).

A referida multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência constatada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls.47/64.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 99/105.

Em estrita consonância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a Delegacia Fiscal, por meio do Ofício nº 17/2016, colacionado aos autos às fls. 119, concedeu à Autuada igual oportunidade para manifestação no Auto de Infração em exame, (rito sumário), referente ao Despacho Interlocutório exarado pela Assessoria do CC/MG, relativos aos PTAs nºs 01.000.377.565-65 e 01.000.374.663-20, do rito ordinário, de mesma matéria e sujeição passiva.

Aberta vista, conforme Aviso de Recebimento (AR), acostado às fls. 120, a Impugnante não se manifesta.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo. Para tanto formula os quesitos de fls.56.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação refere-se à constatação de que a Autuada, no período de janeiro/ de 201 a agosto de 2015, promoveu venda de cimento para empresas “não contribuintes” do ICMS, localizadas em outro estado, utilizando-se, indevidamente, da alíquota interestadual de 7% (sete por cento), contrariando 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

No tocante à exigência da multa isolada, a Fiscalização constatou o descumprimento de 02 (duas) obrigações acessórias:

- utilização de alíquota incorreta, cuja penalidade está capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 (adequada ao § 4º do mesmo artigo em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12) c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02;

- utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, cuja penalidade se encontra capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei, sendo que, para o período de 2011, a referida penalidade é aplicada em decorrência da retroatividade de lei prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, diante da constatação de duas infrações conexas a mesma operação, a Fiscalização aplicou, para cada operação, a infração mais grave, em observância ao disposto no art. 211 do RICMS/02, conforme detalhado na planilha constante do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 23/28).

A referida multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência constatada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

Para fins de apuração do ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento), a Fiscalização recompôs a base de cálculo, nos termos do art. 49 do RICMS/02, multiplicando a base de cálculo original, apresentada nas notas fiscais eletrônicas, pelo fator 0,93 (noventa e três centésimos), para o caso da alíquota interestadual de 7% (sete por cento). Em seguida, dividiu o resultado obtido pelo fator 0,82 (oitenta e dois centésimos), conforme demonstrativo de fls. 17 dos autos.

O Demonstrativo do Crédito Tributário está anexado às fls. 21 dos autos (Anexo 1 do Auto de Infração).

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, está acostada às fls. 23/28 (Anexo 2 do Auto de Infração).

A Impugnante afirma que se encontra plenamente devido e regular o recolhimento realizado pela Autuada, uma vez que, para o cálculo do ICMS, em relação às operações que destinem mercadorias a consumidor final localizado em outro estado, deve-se adotar a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.

Acrescenta que eventual imposto correspondente à diferença entre alíquota interna e interestadual caberá ao estado da localização do destinatário, sendo descabida a exigência fiscal.

No entanto, tal argumento não se aplica ao presente caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As consultas cadastrais da RFB relativas às empresas destinatárias foram acostadas às fls. 30/38 (Anexo 3 do Auto de Infração), demonstrando que as referidas empresas são “não contribuintes” localizados em outros estados, tendo como atividade principal a construção civil, definida pelo art. 175 do Anexo IX do RICMS/02.

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, nos itens 7 e 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 essas empresas realizem, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas à incidência do ICMS:

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. (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. NAO 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)

Cumprido destacar, também, a solução dada à Consulta de Contribuinte nº 213/05, assim como o Acórdão nº 17.903/08/2ª, dentre outras decisões deste Conselho, que corroboram todo o acima exposto:

Consulta de Contribuinte nº 213/05

1- 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?

2- 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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)

Ressalta-se que uma simples certidão da Fiscalização da UF da destinatária, que ateste que a empresa de construção civil se encontra inscrita no respectivo cadastro de contribuintes, não comprova sua condição de contribuinte do ICMS, ou seja, não comprova que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

O conceito de habitualidade está definido no § 2º do art. 55 do 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.

(...)

§ 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.

A habitualidade é provada, por exemplo, mediante apresentação de demonstrativos de apuração mensal do ICMS, comprovantes de recolhimentos mensais do imposto, cópias de livros fiscais em que conste a escrituração de diversas operações sujeitas ao tributo ou outros documentos da espécie, provas estas não produzidas nos autos.

Nesse sentido, considerando o pedido da Impugnante de “posterior juntada de novos comprovantes de condição de contribuintes de ICMS das empresas localizadas em outros estados”, exarou-se o despacho interlocutório de fls. 155/156, para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, cumpra o abaixo solicitado:

Anexar aos autos documentação oficial comprobatória, de forma inequívoca, da condição de contribuinte do ICMS de cada estabelecimento destinatário indicado na planilha “Relação de NFe e Cálculo de ICMS e Multas”, acostada às fls. 23/56, e os respectivos comprovantes de recolhimento do imposto, demonstrando que os referidos estabelecimentos realizam, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Contudo, embora tenha solicitado prorrogação de prazo, por mais 30 (trinta dias), que foi deferida pela Delegacia Fiscal conforme fls. 160/161, a Impugnante não mais se manifestou, portanto, não cumpriu o despacho interlocutório, permanecendo nos autos a falta de provas para elidir a acusação fiscal.

A Autuada argumenta em sua peça de defesa que não poderia, em hipótese alguma, vislumbrar a possibilidade de que a empresa localizada em outro estado se apresentaria como “não contribuinte” do ICMS, uma vez que não tem o poder de polícia para fiscalizar outro contribuinte. Defende que “*em momento algum houve má-fé ou dolo em sua conduta*”.

A Fiscalização, por sua vez, informa que a Contribuinte já foi diversas vezes orientada a mudar o seu procedimento, com base nos fundamentos presentes nos autos, sendo, portanto, necessária a adoção de um controle e saneamento prévio de seus clientes, cuja prática está sendo adotada por outros contribuintes concorrentes.

E, acrescenta que ela insiste nas mesmas práticas, demonstrando uma postura de resistência à mudança de comportamento tributário/fiscal, haja vista que fora autuada em períodos anteriores, tendo como motivação as mesmas infringências aqui relatadas.

Cumpre complementar que a penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do CTN, que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

A Impugnante entende que a base de cálculo criada pela Fiscalização está incorreta ao incluir a alíquota de 18% (dezoito por cento) no preço líquido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que, ao recolher o imposto na alíquota de 7% (sete por cento) nas remessas para empresas localizadas em outro estado, não significa que tais percentuais estão embutidos no preço ajustado com os clientes.

Entretanto, de acordo com a legislação tributária, especialmente o art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75, o ICMS é um tributo que integra sua própria base de cálculo:

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

(...)

§ 15 - o montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Não é outro o posicionamento da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Desse modo, a alegação de erro no cálculo do crédito tributário em razão de ter sido embutido o imposto na apuração da base de cálculo, não procede, restando correto o cálculo realizado pela Fiscalização às fls. 23/28.

No tocante às multas isoladas aplicadas, cumpre reiterar que, nas operações objeto de atuação, a Fiscalização constatou o descumprimento de duas obrigações acessórias.

Tendo em vista a utilização de alíquota incorreta, é aplicável a penalidade capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 (adequada, quando necessário, ao § 4º do mesmo artigo em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12) c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Já, em decorrência da recomposição da base de cálculo para incluir o imposto correto, constatou-se a utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação, sendo também aplicável a penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da retromencionada lei.

Ressalta-se que, para o período de 2011, a referida penalidade é aplicável em decorrência da retroatividade de lei prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, que comina penalidade menos severa do que a vigente à época da prática do ato, correspondente ao art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Assim, diante da constatação de duas infrações conexas a mesma operação, a Fiscalização aplicou, para cada operação, a infração mais grave, em observância ao disposto no art. 211 do RICMS/02, conforme cálculo detalhado apresentado na planilha do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 23/28).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, cabe uma ressalva em relação à adequação efetuada pela Fiscalização da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, prevista no § 4º do mesmo artigo, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12.

Na referida planilha de fls. 23/28, a Fiscalização, para cada operação, inseriu a coluna relativa ao valor original da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, 42 (quarenta e duas) UFEMGs, bem como as colunas relativas aos limitadores previstos no § 4º do citado artigo, ou seja, os limitadores de duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação e de 15% (quinze por cento) do valor da operação. Confira-se:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento.

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

Cabe lembrar que o § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75 foi introduzido pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, com vigência a partir de 01/01/12.

Extrai-se, do teor desse dispositivo, que seu objetivo é estabelecer um limitador máximo para o valor da multa isolada calculado com base na UFEMG, qual seja, de 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto incidente na operação objeto da autuação.

Portanto, se verificado que o valor da multa isolada calculado com base na UFEMG ultrapassou 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto da operação, aplica-se esse limitador. Já sim, observado que o resultado desse limitador 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto é inferior aos 15% (quinze por cento) do valor da operação, aplica-se o limitador mínimo.

Por outro lado, caso o valor da multa isolada calculado com base na UFEMG seja inferior a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não há que se falar em aplicação de redutor.

No caso dos autos, analisando a planilha de fls. 23/28, (a partir de fevereiro de 2012), observa-se que em todas as operações, sem exceção, o valor constante da coluna relativa à multa isolada com base na UFEMG (art. 54, inciso VI, da Lei nº

6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “F” do RICMS/02) é sempre inferior a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não atraindo, assim, a aplicação dos limitadores do § 4º do art. 54.

Contudo, a Fiscalização, ao verificar que o valor da multa calculado com base na UFEMG era inferior aos 15% (quinze por cento) do valor da operação, aplicou o referido limitador, com base na previsão contida no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, cuja importância prevaleceu sobre a relativa à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, por não se aplicar o limitador previsto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, deverá ser feito, para cada operação, o confronto entre o valor correspondente à multa isolada calculada com base na UFEMG por documento e o valor relativo à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, nos moldes do que foi feito no período anterior a 01/01/12, e exigir a multa mais grave, em observância ao disposto no art. 211 do RICMS/02.

Ressalta-se que o limitador previsto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75 foi inserido na legislação tributária para reduzir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, mas não para majorar, como foi efetuado pela Fiscalização nestes autos.

Diante da constatação de reincidência, a Fiscalização majorou em 100% (cem por cento) a penalidade isolada exigida, em todo o período autuado.

Analisando os documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização às fls. 40/45, e confirmada por pesquisa realizada por este Órgão (fls. 111/114), registra-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 04.002163882-63: exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 - crédito tributário quitado em 15/01/10;
- PTA nº 04.002165124-10: exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 - crédito tributário quitado em 01/02/10;
- PTA nº 04.002189876-87: exigida a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei - crédito tributário quitado em 21/10/10;
- PTA nº 04.002216476-46: exigida a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da citada lei - crédito tributário quitado em 08/09/11.

Verifica-se, então, que a majoração da referida penalidade na forma efetivada pela Fiscalização se encontra em consonância com o disposto na Lei nº 6.763/75 - art. 53, §§ 6º e 7º, considerando que o período autuado é de janeiro de 2011 a agosto de 2015.

Cumprido comentar que os efeitos para reincidência gerados pelo PTA nº 04.002216476-46 (em relação à Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75) abrangem somente o período a partir de 08/09/11.

Entretanto, existem outras autuações que fundamentam a reincidência em 100%, (cem por cento) para o período anterior a 08/09/11, como por exemplo, o PTA nº 04.002119839-11, em que se exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 54,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso VI, da Lei nº 6.763/75, cujo crédito tributário foi quitado em 14/08/08, conforme informado no PTA nº 01.000374663-20, que é complementar ao presente processo.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pela Fiscalização à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo sido apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, ressalvada a adequação da multa isolada exigida.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar o cálculo da multa isolada, aos termos do art. 211 do RICMS/02, contudo, sem aplicar o limitador previsto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Hélio Victor Mendes Guimarães, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Poliana Lino Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros parcialmente vencidos, o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 31 de agosto de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Relator designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.189/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000378765-10  
Impugnação: 40.010139506-14  
Impugnante: Intercement Brasil S/A  
IE: 758014206.03-58  
Proc. S. Passivo: Luiz Gustavo Rocha Oliveira Rocholi/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, 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.

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, no período de janeiro de 2011 a agosto de 2015, promoveu venda de cimento para empresas “não contribuintes” do ICMS, localizadas em outro estado, utilizando-se, indevidamente, das alíquotas interestaduais de 7% (sete por cento), contrariando 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), Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, e multa isolada.

No tocante à exigência de Multa Isolada, a Fiscalização constatou o descumprimento de duas obrigações acessórias: 1) utilização de alíquota incorreta e 2) utilização de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Assim, diante da constatação de duas infrações conexas a mesma operação, o Fisco aplicou, para cada operação, a infração mais grave, em observância ao disposto no art. 211 do RICMS/02, conforme detalhado na planilha constante do Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 22/28).

A referida multa isolada foi majoração em 100% (cem por cento), em razão da reincidência constatada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da citada lei.

O voto majoritário entendeu por adequar o cálculo da multa isolada aos termos do art. 211 do RICMS/02, contudo, sem aplicar o limitador previsto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável no caso concreto.

Contudo, não entendo ser essa a melhor interpretação do referido dispositivo.

Na planilha de fls. 22/28, a Fiscalização, para cada operação, inseriu a coluna relativa ao valor original da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 (42 UFEMGs), bem como as colunas relativas aos limitadores previstos

no § 4º do mesmo artigo, ou seja, os limitadores de duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação e de 15% (quinze por cento) do valor da operação:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento.

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

O § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75 foi introduzido pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, com vigência a partir de 01/01/12.

Aponta o voto condutor que do teor desse dispositivo depreende-se que seu objetivo é estabelecer um limitador máximo para o valor da multa isolada calculado com base na UFEMG, qual seja, de duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação objeto da autuação, em interpretação teleológica da norma.

Conclui que se verificado que o valor da multa calculado com base na UFEMG ultrapassou duas vezes e meia o valor do imposto da operação, aplica-se esse limitador. Aí sim, observado que o resultado desse limitador (2,5 vezes o valor do imposto) é inferior aos 15% (quinze por cento) do valor da operação, aplica-se o limitador mínimo.

Ainda, indica que caso o valor da multa isolada calculado com base na UFEMG seja inferior a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não há que se falar em aplicação de redutor.

Claro que o conselheiro sempre se depara com um exercício hermenêutico de exegese, e que as normas não são postas sem um propósito ou função. Nesse sentido todo dever-ser é precedido de um ato volitivo, de forma que se constrói a norma como um instrumento para atingir determinado objetivo, permitindo, proibindo ou obrigando determinadas condutas.

A interpretação pelo método teleológico lança mão da finalidade como critério para determinar o sentido que se deve dar à norma jurídica, ou como destaca Kelsen, busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual foi ela elaborada.

Em sentido amplo não se interpretam normas isoladamente. Interpreta-se e aplica-se o direito como um todo, na medida em que cada norma obtém seu significado deôntico a partir do contexto jurídico em que se insere (ordenamento jurídico). Assim, a interpretação de uma norma nunca se esgota no seu próprio texto.

Ocorre que não se pode afastar-se da referencia de que no caso do Conselho de Contribuintes não cabe ao órgão negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Observada a competência desse órgão julgador merece especial atenção a interpretação que o voto condutor busca lançar mão.

Há ainda outro aspecto quando se trata de analisar a finalidade de uma prescrição legal, pois nem sempre existe coerência entre os presumíveis objetivos da norma (interpretação teleológica) e suas diretrizes literais. Analisemos a literalidade do texto da norma em questão.

Traz o texto do dispositivo que na hipótese do inciso VI do artigo (multa por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente), a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

A parte final do parágrafo é clara em destacar que a multa não poderá ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

Ora, diante do texto, não há como entender que os 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação é um piso do limitador de duas vezes e meia o valor do imposto incidente, pois se assim fosse, nos casos de isenção ou não incidência não se aplicaria o limitador de duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação (por inexistir imposto), afastando-se a aplicação do referido parágrafo.

Mas ocorre que a redação do parágrafo traz de forma expressa sua aplicação inclusive quando a operação ou prestação é amparada por isenção ou não incidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, nesses casos para ser aplicado os 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação devem representar o valor mínimo da multa.

Na situação dos autos, analisando a planilha de fls. 22/28, especialmente as fls. 23 (a partir de janeiro de 2012), observa-se que em todas as operações, sem exceção, o valor constante da coluna relativa à multa isolada com base na UFEMG (art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02) é sempre inferior a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, atraindo, assim, a aplicação dos limitadores do § 4º do art. 54.

De forma acertada a Fiscalização, ao verificar que o valor da multa calculado com base na UFEMG era inferior aos 15% (quinze por cento) do valor da operação, aplicou o limitador, com base na legislação retromencionada, cuja importância prevaleceu sobre a relativa à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Na mesma linha tem reiteradamente decidido esse órgão julgador, inclusive em decisões envolvendo a mesma empresa autuada, conforme Acórdãos 21.137/16/2ª e 21.938/15/1ª, ambos com decisão unânime.

Assim, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 31 de agosto de 2016.**

**Marco Túlio da Silva  
Conselheiro**