

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.766/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000464454-70  
Impugnação: 40.010141522-40  
Impugnante: Stratura Asfaltos S.A.  
IE: 067173885.00-55  
Proc. S. Passivo: Lidiane Leles Parreira Costa/Outro(s)  
Origem: DF/Betim

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA – DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a saída de mercadorias para empresas de construção civil localizadas em outras unidades da Federação, utilizando indevidamente a alíquota interestadual, contrariando o disposto no art. 4º da LC nº 87/96, no art. 14, § 1º, da Lei nº 6.763/75 e no art. 42, § 12, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada do art. 54, inciso IV e § 4º, do mesmo diploma legal. Crédito Tributário reformulado pelo Fisco para fazer incidir a majoração da penalidade isolada por reincidência em todo o período autuado. Entretanto, devem ser excluídas as majorações da Multa Isolada decorrentes da aplicação do art. 53, §§ 6º e 7º (reincidência) e art. 54, § 4º (limite mínimo), ambos da Lei nº 6.763/75, tendo em vista a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “c”, respectivamente, do CTN. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido no período de maio de 2014 a outubro de 2015, em decorrência da realização de saídas interestaduais de mercadorias (cimento asfáltico, emulsão asfáltica, *betudope master*) para empresas atuantes no segmento de construção civil e prestação de serviços de concretagem, em regra classificáveis como não contribuintes do imposto, com utilização indevida de alíquota aplicável a operação interestadual entre contribuintes.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 54, inciso VI e § 4º, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última combinada com o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 205/249, acompanhada dos documentos de fls. 250/294.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma, em apertada síntese, que:

- Realizou operações interestaduais de venda de cimento asfáltico para contribuinte do imposto, estando, como consequência, obrigada a aplicar a alíquota interestadual na operação, nos termos da alínea “a” do inciso VII do art. 155 da CF/88;

- Há incoerência na legislação estadual, a qual obriga a comprovação de que os destinatários pratiquem com habitualidade operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, ao passo que, internamente, determina que as empresas de construção civil recolham o diferencial de alíquota (Difal), independentemente de praticarem, com regularidade, quaisquer operações sujeitas ao ICMS;

- Há exigência em duplicidade do ICMS, uma vez que ela própria estaria obrigada a recolher, em razão da substituição tributária prevista no Convênio ICMS nº 74/94, tanto a alíquota interestadual para o estado de Minas Gerais, quando o Difal para o estado de destino;

- A manutenção da autuação é uma violação explícita e ilegal do pacto federativo nacional, uma vez que a obrigatoriedade da inscrição das empresas destinatárias no cadastro de ICMS do estado de Mato Grosso do Sul somente ocorre caso tais empresas venham a realizar operações sujeitas ao ICMS. Acrescenta que Minas Gerais não pode criar norma que limite a competência tributária de outro estado;

- Uma vez comprovado que os adquirentes dos produtos estavam regularmente inscritos no cadastro de ICMS, não haveria como a Impugnante duvidar da condição de contribuintes do imposto;

- O Auto de Infração é nulo por conter duas bases de cálculo distintas, com dois valores de ICMS também distintos, denotando ausência de liquidez e certeza da exigência fiscal;

- A reincidência mostra-se inaplicável, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado mais de 5 (cinco) anos após a decisão irrecorrível utilizada como parâmetro de comparação. Acrescenta que a data do parcelamento do Auto de Infração nº 01.000203966-68 não pode ser usada como parâmetro, pois tal instituto não está contemplado no art. 53, § 6º, da Lei nº 6.763/75;

- A Penalidade Isolada do art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 mostra-se confiscatória. Conclui que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) já pacificou entendimento de que a Multa Isolada exigível nessa situação é aquela prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do mesmo diploma legal;

- é impossível exigir o valor do ICMS do presente Auto de Infração, posto que a Autuada possui crédito acumulado e o imposto é não cumulativo;

Requer, por fim, a procedência da impugnação e que, caso o lançamento seja mantido, possa utilizar seu saldo credor acumulado para quitar o PTA, conforme previsto no Anexo VIII do RICMS/02.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Conforme explicitado no Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 295, o Fisco reformulou o crédito tributário para alterar, de 50% (cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), a majoração da Multa Isolada do art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, tendo em vista a constatação de que a Autuada era duplamente reincidente na prática da mesma infração, em consonância com o disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

Foram incluídos nos autos um novo Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 296/300) e telas de consulta de reincidência (fls. 302/305) que comprovam a motivação para a dupla majoração da penalidade isolada.

Regularmente intimada, a Impugnante adita a Peça de Defesa às fls. 310/356, acrescentando os documentos de fls. 357/373.

Argumenta que com a reformulação, o Fisco conseguiu apenas retificar os equívocos cometidos, relativamente aos cálculos aritméticos de base de cálculo e ausência de base legal aplicável à espécie.

Por fim reitera todos os argumentos apresentados na impugnação inicial.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 375/381, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, que:

- Para se desincumbir de aplicar a alíquota interna nas operações em comento, a Autuada deve comprovar, de forma inequívoca, que a destinatária realiza com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS. Acrescenta que a condição de contribuinte não decorre do ato formal de inscrição no cadastro de contribuintes ou da atividade econômica descrita do CNPJ, mas sim da prática de operações em volume e habitualidade que configurem intuito comercial;

- Não há incoerência na legislação mineira, a qual está embasada na CF/88 e na Lei Complementar nº 87/96. Como consequência, não há qualquer violação ao pacto federativo ou intervenção na autonomia do estado do Mato Grosso do Sul, mas sim mera exigência de cumprimento da legislação vigente;

- O Convênio ICMS nº 132/02, ao qual Minas Gerais nunca aderiu, tem sido utilizado por alguns estados para tentar forçar a condição de contribuinte a construtoras, valendo-se dos “atestados de condição de contribuinte” (fls. 268/273), de modo a tentar legitimar a cobrança indevida, para si, do diferencial de alíquotas devido ao estado de origem da operação;

- A Súmula nº 432 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconhece que a condição natural das construtoras é ser não contribuinte do ICMS;

- A substituição tributária prevista no Convênio ICMS nº 74/94 só se aplica a contribuintes desse imposto, o que não ocorre com as construtoras destinatárias das mercadorias envolvidas na autuação;

- Apesar de não estar expressamente previsto dentre as hipóteses do § 6º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, é inequívoco que parcelamento de débito tributário é

hipótese de reconhecimento da autuação. Por essa razão, a reincidência aplicada encontra-se correta;

- A multa isolada exigida está correta, posto que amparada na Lei nº 6.763/75 e, como tal, não se mostra confiscatória;

- A partir de 01/02/15, o art. 195 do RICMS/02 deixou de prever a possibilidade de recomposição da conta gráfica no momento da autuação, não sendo possível compensar o imposto vencido com créditos acumulados de ICMS (art. 89-A do RICMS/02). Entretanto, está garantida compensação do saldo credor do tributo com o imposto devido na autuação, no momento da quitação do Auto de Infração, conforme previsão do Anexo VIII do RICMS/02.

Requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 389/405, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 295/300 e, ainda, para excluir a majoração da Multa Isolada decorrente da aplicação do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, referente à utilização incorreta da alíquota incidente na operação, tendo em vista a alteração promovida pela Lei nº 22.549/17 e, com fulcro na retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, considerar, para efeito de exigência, os valores constantes da coluna “MI 42 UF” de fls. 21/23. Além disso, ainda pela retroatividade benigna, mas com fulcro na alínea “a” do inciso II do art. 106 do CTN, deve ser excluída a majoração da penalidade isolada por reincidência, tendo em vista a revogação dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 pelo art. 79, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 22.549/17.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante alega nulidade do Auto de Infração em razão da existência de duas bases de cálculo distintas dentro dos autos, o que levou à exigência de dois valores diferentes de ICMS e multa de revalidação, denotando ausência de liquidez e certeza do crédito tributário.

Compulsando os autos, a princípio, poder-se-ia concluir que o Contribuinte teria razão, posto que os valores do ICMS diferencial de alíquotas e respectiva multa de revalidação apurados no Demonstrativo do Crédito Tributário (DCMM) (fls. 13) e no Relatório Fiscal (fls. 17), são diferentes daqueles descritos no Anexo 1 (fls. 20).

Entretanto, ao reformular o crédito tributário por meio do Termo de Rerratificação de Auto de Infração de fls. 295, o Fisco trouxe aos autos um novo Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 296/300, no qual deixa claro que os valores corretos de acordo com a legislação e efetivamente exigidos no Auto de Infração, são aqueles constantes do DCM (fls. 13) e do Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 17), levando à conclusão de que o Anexo 1 continha cálculos equivocados, desvinculados do efetivo aspecto material do lançamento.

A própria Impugnante reconhece que o Fisco corrigiu o erro formal em questão, quando afirma no aditamento à Impugnação que a reformulação do crédito tributário se prestou a “...retificar os equívocos cometidos relativamente: (i) aos cálculos aritméticos de base de cálculo” (fls. 314).

Além disso, o fato de a Impugnante não reproduzir, no aditamento à impugnação posterior à Rerratificação do crédito tributário o tópico “III.7 – Absoluta Ausência de Liquidez e Certeza – Nulidade do Auto de Infração”, integrante da Peça Original de Defesa (fls. 224/230), denota sua percepção de que a nulidade estaria afastada pelas modificações promovidas pelo Fisco no Auto de Infração e, ainda, sua integral compreensão de qual seria a base de cálculo correta do lançamento, tendo se defendido com base em tais premissas.

Ademais, resta claro que a diferença de valores apontada está fincada na falta de inclusão do ICMS na base de cálculo do crédito tributário (doc. fls. 20), equívoco identificado antes da constituição do lançamento e não presente no DCM e no DCT (doc. fls. 13 e 17).

Desta feita, considerando que a Impugnante compreendeu perfeitamente o Auto de Infração lavrado, assim como a alteração promovida pelo Fisco, suficiente para afastar qualquer dúvida a respeito do valor da base de cálculo e da liquidez do Auto de Infração, tendo se defendido de forma adequada e apresentado todas as suas discordâncias em relação às exigências fiscais, claro fica que não houve qualquer prejuízo ao seu direito de defesa, passível de ensejar a nulidade do lançamento.

A inexistência de consequências práticas decorrentes da suposta nulidade atrai a aplicação do princípio processual da “transcendência/prejuízo”, segundo o qual uma nulidade somente deve ser reconhecida quando dela decorrer algum tipo de prejuízo ao exercício do direito da parte por ela afetada, o que não ocorreu no caso em análise.

Pelo exposto, deve ser afastada a alegação de nulidade do feito fiscal.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido no período de maio de 2014 a outubro de 2015, em decorrência da realização de saídas interestaduais de mercadorias (cimento asfáltico, emulsão asfáltica, *betudope master*) para empresas atuantes no segmento de construção civil e prestação de serviços de concretagem, em regra classificáveis como não contribuintes do imposto, com utilização indevida de alíquota aplicável a operação interestadual entre contribuintes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada do art. 54, inciso VI e § 4º, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de uma reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, do mesmo diploma legal.

O crédito tributário foi reformulado pelo Fisco para alterar a majoração da penalidade isolada por reincidência, de 50% (cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, § 6º, da Lei nº 6.763/75, em razão da constatação de dupla reincidência amparada pelos PTA's nºs 01.000166496-33 (decisão irrecorrível em 26/03/11) e 01.000203966-68 (não impugnado e parcelado em 23/09/13) (fls. 303/304).

De início, importante salientar que o art. 42, § 12, do RICMS/02 impõe como requisito para aplicação da alíquota interestadual nas operações destinadas a empresas de construção civil, que o remetente comprove, de forma inequívoca, que as destinatárias praticam com habitualidade operações sujeitas ao ICMS, não bastando a mera inscrição no cadastro de contribuintes daquele estado ou a inclusão, no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), de atividade sujeita, em tese, ao ICMS. Observe-se:

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.**

(Destacou-se)

Ao contrário do que alega a Impugnante, não se observa incoerência no dispositivo da legislação estadual em comento, o qual retira seu substrato de validade dos art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da CF/88:

CF/88

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

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(Destacou-se)

Inexiste a alegada violação ao pacto federativo nacional, ou mesmo, a interferência do estado de Minas Gerais na autonomia legislativa do estado do Mato Grosso do Sul (ou de qualquer outro estado), posto que não é dado aos estados definir o conceito de contribuinte, atribuição reservada à lei complementar, por força do disposto no art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, a qual foi efetivamente exercida no art. 4º da Lei Complementar Federal nº 87/96, com reprodução no art. 14, § 1º, da Lei nº 6.763/75:

CF/88

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

LC nº 87/96

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

A legislação mineira restringe-se ao conteúdo de sua competência, qual seja, exigir que os destinatários cumpram a condição de Contribuinte, nos termos definidos em lei complementar e na constituição.

O § 1º do art. 14 da Lei nº 6.763/75, que reproduz o art. 4º da Lei Complementar Federal nº 87/96, não deixa dúvidas de que a condição de contribuinte

não está vinculada ao procedimento formal de constituição e registro da empresa junto ao cadastro de contribuintes, como argumenta a Impugnante, mas sim a um critério material, qual seja, **praticar operações ou prestações definidas como fato gerador do imposto com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial.**

Assim, ao exigir a comprovação de que os destinatários preenchem tal critério material, o estado de Minas Gerais está apenas dando cumprimento ao disposto na Lei Complementar Federal nº 87/96 e na legislação mineira do ICMS, mormente no art. 42, § 12, do RICMS/02.

Nesse aspecto, convém analisar a documentação juntada pela Impugnante às fls. 29/47, em atendimento à intimação de fls. 04, onde se solicitava a comprovação, de forma inequívoca, que os destinatários das notas fiscais envolvidas realizavam, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, conforme previsão do citado § 12 do art. 42 do RICMS/02. Em outras palavras, comprovação de que eles eram contribuintes do imposto.

Os documentos trazidos não conseguem fazer a prova exigida pela legislação, como se observa pelo resumo das informações apresentadas pela Autuada em relação a cada um dos destinatários:

- Asfaltec Tecnologia em Asfalto LTDA: os registros de apuração da Escrituração Fiscal Digital (EFD) juntados aos autos estão todos com os valores zerados (fls. 30/34), evidenciando que a empresa em questão não pratica fatos geradores do ICMS com habitualidade ou volume. Há comprovantes de recolhimento apenas de diferencial de alíquotas para o estado de destino (fls. 35/37);

- DMP Construções LTDA: Há apenas demonstrativos e comprovantes de recolhimentos de diferencial de alíquotas para o estado de destino, mas não de qualquer outro recolhimento referente à prática de fatos geradores do ICMS (39/43);

- Equipe Engenharia LTDA: Foram apresentadas apenas notas fiscais de devolução de material adquirido por ela própria para utilização em suas obras (fls. 44/47), operação que não configura a prática de fatos geradores do ICMS;

- Petroeng Engenharia S/A: Não foi apresentado nenhum documento.

Via de regra, as construtoras são contribuintes de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), tributo de competência municipal, e não de ICMS.

Consequentemente, a regra é a utilização da alíquota interna em qualquer operação interestadual que tenha como destino empresas de construção civil, posto que a aquisição das mercadorias se dá na condição de consumidor final.

O art. 42, § 12, do RICMS/02 cuida de uma situação excepcional, atípica, que é a operação realizada com construtora contribuinte do imposto (e não apenas inscrita no cadastro de contribuintes), que pratica com habitualidade e volume que caracterize intuito comercial, operações sujeitas ao ICMS.

Ao contrário do que entende a Impugnante, o fato dos destinatários recolherem apenas diferencial de alíquotas (fls. 29/47) não é prova da condição de contribuinte, mas sim do oposto – de que eles não são contribuinte do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A obrigação de recolher diferencial de alíquota é apenas consequência natural de ser uma empresa contribuinte do imposto, não podendo ser tomado como prova dessa última situação. Se não há prática habitual de fatos geradores do ICMS, não há contribuinte, razão pela qual o recolhimento de diferencial de alíquotas mostrasse indevido, posto que deve ser praticada na operação a alíquota interna do estado de origem.

Em outras palavras, o consequente (recolher diferencial de alíquotas) somente se materializa após a existência da premissa (ser contribuinte), não sendo lógico e nem válido o raciocínio pretendido pela Impugnante, no sentido de que o consequente (recolher diferencial de alíquota) possa anteceder e comprovar a premissa (ser contribuinte).

Não atendidos os requisitos previstos no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 para caracterizar os destinatários como contribuintes do imposto, a violação legislativa e da autonomia federativa dos estados resta praticada não por Minas Gerais, mas sim pelo estado de destino, que se coloca a exigir para si diferencial de alíquotas devido a Minas Gerais, na medida em que os adquirentes são consumidores finais da mercadoria.

Como bem salienta o Fisco, o que ocorre é que algumas unidades da Federação, valendo-se das disposições do Convênio ICMS nº 137/02, ao qual Minas Gerais nunca aderiu, utilizam-se do expediente de tentar substituir o preenchimento dos requisitos legais para configurar a condição contribuinte do ICMS por documentos expedidos por eles próprios para “*atestar*” tal condição (como os “*Atestados de Condição de Contribuinte*”, de fls. 268/273), buscando atrair para si, ilegalmente, a competência ativa relativa ao recolhimento de um diferencial de alíquotas que não lhe pertence. Observe-se:

### Convênio ICMS nº 137/02

Cláusula primeira - Acordam os Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, Sergipe e o Distrito Federal em estabelecer nas respectivas legislações em relação à operação que destine mercadorias a empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, que o fornecedor deve adotar a alíquota interna da unidade federada de sua localização.

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

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

- I - a 1ª via será entregue ao contribuinte;
- II - a 2ª via será arquivada na repartição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Além de Minas Gerais não integrar o convênio em comento, fato é que tal instrumento normativo não possui competência para alterar a definição de contribuinte do imposto, matéria reservada à lei complementar, justamente para unificar nacionalmente o conceito, evitando-se que um determinado Ente Federativo altere unilateralmente conceitos básicos do imposto no intuito de ampliar indevidamente sua competência ativa.

Não por acaso, o STJ, por meio do Enunciado de Súmula nº 432 (anterior à EC nº 87/15, que alterou a repartição de receitas entre os estados de origem e destino nas operações interestaduais destinadas a consumidor final), reconheceu que as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais:

Súmula 432: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

Trata-se de decorrência lógica do fato de que elas, em regra, não são contribuintes do ICMS, devendo o imposto incidente sobre as operações interestaduais a elas direcionadas ser todo recolhido ao estado de origem da mercadoria (até a EC nº 87/95), salvo comprovação inequívoca de que o destinatário é contribuinte do imposto.

No que diz respeito à substituição tributária prevista no Convênio ICMS 74/94 (do qual Minas Gerais é signatário), esclareça-se que ela só se aplica às saídas destinadas a contribuinte do imposto, o que não é o caso das construtoras destinatárias das notas fiscais ora autuadas, como já demonstrado. Assim, sem fundamento o argumento apresentado.

Quanto à penalidade isolada e a sua majoração por reincidência, necessária uma análise dos efeitos práticos das modificações legislativas ocorridas após a lavratura do presente Auto de Infração.

A Multa Isolada exigida é aquela prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02, limitada de acordo com as previsões do § 4º do mesmo art. 54 da Lei nº 6.763/75, na redação dos dispositivos vigente à época dos fatos geradores da obrigação e da efetivação do lançamento. Observe-se:

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

*Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:*

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

*Efeitos de 15/12/2012 a 30/07/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 31, ambos da Lei nº 20.540, de 14/12/2012:*

§ 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.

### RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

Cotejando os dados da planilha “*Itens NF-e*” de fls. 21/23, verifica-se que o Fisco apurou o crédito tributário relativo à penalidade isolada da seguinte forma:

- Na coluna “*MI 42 UF*”, calculou uma penalidade isolada de 42 UFEMGs por documento fiscal;

- Na coluna “*Vr Min*”, calculou uma penalidade isolada de 15% (quinze por cento) sobre o valor da operação;

Por fim, considerando que o valor da multa em UFEMGs encontrava-se abaixo do limite mínimo de 15% (quinze por cento) sobre o valor da operação previsto no § 4º do dispositivo, o Fisco estabeleceu como montante da multa o percentual de quinze por cento sobre o valor da base de cálculo, como consta da coluna “*MI Cobrada*”.

Entretanto, por força do disposto no art. 55 da Lei nº 22.549/17, com vigência dada pelo art. 80 do mesmo diploma legal, o art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 teve sua redação modificada, passando a penalidade isolada nele prevista a estar limitada a um teto de 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55 - Os incisos VI e XXXIV do caput do art. 54 da Lei nº 6.763, de 1975, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 54 - (...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação; (grifou-se)

Complementa a alteração, a revogação do parágrafo 4º pelo art. 79, inciso I, alínea “f” da mesma lei:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

f) o § 4º do art. 54;

Do exposto, verifica-se que foi revogado o dispositivo de cuja interpretação o Fisco se valeu para majorar a multa isolada relacionada à irregularidade de aplicação incorreta de alíquota.

Para o deslinde da controvérsia e considerando-se a edição de lei nova sobre a matéria, necessário observar os pressupostos decorrentes da retroatividade benigna à luz do direito tributário.

Preliminarmente, é importante ressaltar que o lançamento do tributo se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que, posteriormente, modificada ou revogada, nos termos do art. 144 do CTN.

Contudo, com relação às infrações e penalidades, aplica-se a lei posterior, se mais benéfica, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do mesmo código:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(Destacou-se)

Portanto, diante da constatação de qualquer das situações referidas no inciso II do art. 106 do CTN e tratando-se de atos não definitivamente julgados, assim entendidos aqueles em relação aos quais inexistiu decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado, a norma incide inexoravelmente, resultando daí a necessidade de revisão dos créditos tributários de modo a que o autuado efetivamente usufrua da redução da penalidade, veiculada nos termos da nova (e mais benéfica) legislação.

Na hipótese prevista na alínea “c” do citado dispositivo, a lei nova continua prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo Contribuinte, mas comina a este ato uma pena menos severa.

A penalidade mais severa, decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, foi substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

No caso em tela, observando-se as alterações implementadas pela lei nova no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, combinadas com a revogação do parágrafo 4º, constata-se que não existe mais um limite mínimo a ser observado (de acordo com a interpretação dada pelo Fisco no lançamento), ao passo que o limite máximo da penalidade passou de duas vezes e meia o valor do imposto incidente, para o percentual de 5% (cinco por cento) do valor da operação.

Portanto, diante do exposto, observando-se a majoração da penalidade, consoante § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que resultou na exigência de uma Multa Isolada de 15% (quinze por cento) do valor da operação, em detrimento da quantidade de UFEMGs definida pelo inciso VI do mesmo art. 54, **entende-se que deve ser alterado o lançamento, para considerar no cálculo da penalidade apenas a quantidade de UFEMGs, com fulcro na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.**

Nesse sentido, devem ser utilizados para efeito de exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, os valores constantes da coluna “MI 42 UF”, da planilha “Itens NF-e” de fls. 21/23, coluna “K” “M. Isol. (art. 54, VI)”, planilha de fls. 297, após a rerratificação do crédito tributário promovida pela Fiscalização.

Na mesma linha, observa-se que a citada penalidade isolada foi majorada, também, em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, da Lei nº 6.763/75, na redação vigente à época dos fatos geradores e da lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, o art. 79, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 22.549/17 cuidou de revogar tais dispositivos, veja-se:

Lei nº 22.549/17

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

*Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:*

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

*Efeitos de 1º/01/1984 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 6º da Lei nº 8.511, de 28/12/1983:*

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Por se estar diante de uma majoração de penalidade, também aqui se aplica a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, do CTN, especificamente, nesse caso, aquela prevista na alínea “a”, tendo em vista que a reincidência deixou de configurar uma situação infracional apta a dar origem à majoração da penalidade isolada:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Por todo o exposto, deve a majoração por reincidência ser excluída do Auto de Infração.

Não obstante a inexistência de caráter confiscatório nas penalidades exigidas pelo Fisco, posto que lançadas em absoluta consonância com a legislação vigente, fato é que a aplicação da retroação benigna do art. 106, inciso II, do CTN para (1) adequar a Penalidade Isolada do art. 54, inciso VI e (2) para excluir a majoração por reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, ambos da Lei nº 6763/75, resultará na exclusão da quase totalidade dos valores exigidos a título de multa isolada no presente Auto de Infração, o que torna ainda mais sem sentido a alegação de confiscatoriedade.

Dessa forma, sem razão o argumento apresentado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, no que tange ao pedido do Contribuinte para recomposição de sua conta gráfica, em razão da existência de saldos credores de ICMS acumulados na sua escrituração, mais uma vez não lhe assiste razão.

Saliente-se que o art. 195 do RICMS/02, que previa a possibilidade de adotar a sistemática de compensação de créditos do período com débitos apurados para o mesmo período no momento da lavratura do Auto de Infração, teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698/14, com vigência a partir de 01/02/15, nos termos do art. 5º do mesmo diploma legal.

A partir de então, tal possibilidade deixou de existir, restando apenas uma previsão específica de compensação de créditos acumulados na escrituração fiscal com Auto de Infração lavrado para exigir estorno de créditos apropriados indevidamente, mesmo assim, apenas no momento da quitação do crédito tributário (e não no de sua lavratura).

Saliente-se que o art. 4º do mesmo Decreto nº 46.698/14, baseado no caráter procedimental do art. 195 do RICMS/02, previu que alteração se aplica, inclusive, aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.

Ressalte-se, por fim, que em se tratando de imposto destacado a menor em documento fiscal, considera-se vencido o prazo para recolhimento, não havendo possibilidade de compensação, nos termos do art. 89, inciso III c/c do art. 89-A, ambos do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:  
(...)

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença;

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Dessa forma, sem razão a Impugnante em seu pedido.

Por fim, não cabe nesse momento analisar a pretensão da Impugnante de utilizar o saldo credor acumulado em sua escrituração fiscal para fins de quitação do presente PTA, tendo em vista que a legislação prevê procedimento específico e diverso do julgamento administrativo para análise de tal pretensão.

A transferência e utilização de créditos acumulados está disciplinada na Resolução nº 3.535/04, ao passo que a hipótese específica de sua utilização para quitação de crédito tributário relativo ao ICMS está prevista no art. 12, inciso I, § 1º, do Anexo VIII do RICMS/02. Observe-se:

RESOLUÇÃO Nº 3.535, DE 29 DE JUNHO DE 2004  
(MG de 30/06/2004)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Disciplina a apuração de crédito acumulado de ICMS para fins de transferência e utilização, nas hipóteses previstas nos art. 1º a 6º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

(...)

### Anexo VIII - RICMS/02

Art. 12. Para a utilização do crédito acumulado para **pagamento de crédito tributário relativo ao ICMS**, nas hipóteses do inciso I do art. 3º e do inciso I do art. 6º, todos deste Anexo, o detentor original do crédito acumulado deverá:

I - emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou NF-e fazendo constar:

(...)

§ 1º Antes da emissão da nota fiscal a que se refere o inciso I do caput, o contribuinte deverá, junto à Administração Fazendária a que estiver circunscrito, solicitar o valor do crédito tributário a ser pago.

§ 2º Emitida a nota fiscal a que se refere o inciso I do caput, o contribuinte deverá protocolizar o respectivo DANFE na Administração Fazendária a que estiver circunscrito, que será juntado ao PTA, após despacho autorizativo, exarado no corpo do documento, pelo titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte estiver circunscrito. (Grifou-se)

Como bem se observa no caput do art. 12, transcrito, o crédito acumulado será utilizado para pagamento do Auto de Infração. No momento em que pretender o pagamento do PTA, a Impugnante deverá solicitar o valor do crédito acumulado à Administração Fazendária e, posteriormente, apresentar NF-e emitida nos termos do inciso I do mesmo dispositivo, para autorização de sua utilização pelo titular da Delegacia Fiscal de circunscrição de sua circunscrição.

Dessa forma, como o Contribuinte ainda não praticou os atos voluntários previstos na legislação como bastantes e necessários à implementação da compensação em questão, não há, nesse ponto, qualquer pretensão resistida pelo estado que demande análise desse órgão administrativo.

Consequentemente, não havendo controvérsia, não há matéria a ser julgada por esse CC/MG, razão pela qual entende-se prejudicado o argumento apresentado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento protocolado no CC/MG em 28/11/17 sob o nº 18119. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 295/300 e, também, para excluir: 1) a aplicação do limitador da Multa Isolada do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, referente à utilização incorreta da alíquota incidente na operação, tendo em

vista a alteração promovida pela Lei nº 22.549/17 e, com fulcro na retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, considerar, para efeito de exigência, os valores constantes da coluna "K" "M. Isol. (art. 54, VI)”, planilha de fls. 297; e 2) ainda pela retroatividade benigna, mas com fulcro na alínea “a” do inciso II do art. 106 do CTN, a majoração da penalidade isolada por reincidência, tendo em vista a revogação dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 pelo art. 79, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 22.549/17. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam parcialmente procedente para excluir, também, as exigências nos casos em que tenham sido apresentados "Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS". Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Abner Barroco Vellasco Austin e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

M

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

---

Acórdão:	22.766/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000464454-70	
Impugnação:	40.010141522-40	
Impugnante:	Stratura Asfaltos S.A.	
	IE: 067173885.00-55	
Proc. S. Passivo:	Lidiane Leles Parreira Costa/Outro(s)	
Origem:	DF/Betim	

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside na aceitação da prova apresentada pela Impugnante comprovando, por “Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS”, a caracterização dos destinatários como contribuintes do imposto.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido no período de maio de 2014 a outubro de 2015, em decorrência da realização de saídas interestaduais de mercadorias (cimento asfáltico, emulsão asfáltica, *betudope master*) para empresas atuantes no segmento de construção civil e prestação de serviços de concretagem, em regra classificáveis como não contribuintes do imposto, com utilização indevida de alíquota aplicável a operação interestadual entre contribuintes.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI e § 4º. A penalidade isolada foi aplicada nos termos do art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 e majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de uma reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

O crédito tributário foi reformulado pelo Fisco para alterar a majoração da penalidade isolada por reincidência, de 50% (cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, § 6º, da Lei n.º 6.763/75, em razão da constatação de dupla reincidência amparada pelos PTA's n.ºs 01.000166496-33 (decisão irrecurável em 26/03/11) e 01.000203966-68 (não impugnado e parcelado em 23/09/13) (fls. 303/304).

Contudo, a questão relativa a multa isolada, bem como a sua majoração, não será aqui abordada pois já tratada na decisão majoritária que, à unanimidade de votos, aplicou o limitador da multa isolada considerando, para efeito de exigência, os valores constantes da coluna "K" "M. Isol. (art. 54, VI)”, planilha de fl. 297 e, ainda, pela retroatividade benigna, mas com fulcro na alínea “a” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, excluiu a majoração da penalidade isolada por reincidência, tendo

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

em vista a revogação dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 pelo art. 79, inciso I, alínea “a”, da Lei n.º 22.549/17.

Em relação ao mérito propriamente dito, tem-se que a discussão dos autos reside na aplicação da alíquota interestadual em casos nos quais as destinatárias são empresas de construção civil.

Estabelece o art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 a aplicação da alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, a saber:

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

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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 Constituição Federal estabelece, também, que as regras gerais em matéria tributária, inclusive a definição de contribuinte, constarão de lei complementar. Nesta linha, verifica-se a norma contida no art. 146 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Assim, cumprindo a determinação constitucional, a Lei Complementar n.º 87/96, ao disciplinar o ICMS, define como contribuinte do imposto qualquer pessoa que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria. Veja-se:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Como não poderia ser diferente a Lei Estadual n.º 6.763/75 contém a mesma determinação da lei complementar, mas traz também a especificação de que a condição de contribuinte independe de estar a pessoa inscrita como tal, a saber:

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

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

Em Minas Gerais determina o art. 42, § 12, do RICMS/02 como requisito para aplicação da alíquota interestadual nas operações destinadas a empresas de construção civil, que o remetente comprove, de forma inequívoca, que as destinatárias praticam com habitualidade operações sujeitas ao ICMS, não bastando a mera inscrição no cadastro de contribuintes daquele estado, *in verbis*:

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.

(grifos não constam do original)

A legislação mineira, portanto, exige no caso de empresas de construção civil, além da inscrição estadual, que o pelo remetente comprove, de forma inequívoca, que a destinatária realiza, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

O § 1º do art. 14 da Lei n.º 6.763/75, não deixa dúvidas de que, para Minas Gerais, a condição de contribuinte não está vinculada ao procedimento formal de constituição e registro da empresa junto ao cadastro de contribuintes, mas sim a um critério material, qual seja, praticar operações ou prestações definidas como fato gerador do imposto com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial.

Nesse aspecto, convém analisar a documentação juntada pela Impugnante às fls. 29/47, em atendimento à intimação de fl. 04, onde se solicitava a comprovação, de forma inequívoca, que os destinatários das notas fiscais envolvidas realizavam, com

habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, conforme previsão do citado § 12 do art. 42 do RICMS/02.

Neste sentido, os documentos denominados "Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS", trazidos pela Impugnante conseguem fazer a prova exigida pela legislação.

Isto porque, nestes casos, o próprio estado que tem competência para exigir o ICMS das destinatárias está atestando a condição de contribuinte.

Verifica-se, ainda, que em alguns casos a Impugnante ainda trouxe aos autos comprovantes de recolhimento do diferencial de alíquotas devido por contribuintes do imposto nas aquisições interestaduais, por exemplo:

- **Asfaltec Tecnologia em Asfalto Ltda.:** Há comprovantes de recolhimento de diferencial de alíquotas para o estado de destino (fls. 35/37);

- **DMP Construções Ltda.:** Há demonstrativos e comprovantes de recolhimentos de diferencial de alíquotas para o estado de destino (fls. 39/43).

A obrigação de recolher diferencial de alíquota é consequência da condição de contribuinte do imposto.

O recolhimento do diferencial de alíquotas somente se materializa após a existência da premissa (ser contribuinte), pois a exigência apenas é feita de contribuintes.

Assim, para os casos em que a Impugnante trouxe o "Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS", encontram-se atendidos os requisitos previstos no art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96 para caracterizar os destinatários como contribuintes do imposto.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, excluir, também, as exigências nos casos em que tenham sido apresentados "Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS".

**Sala das Sessões, 28 de novembro de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**