

A. I. Nº - 180503.1025/04-5  
AUTUADO - GRANITOS MILANO LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ DE CASTRO DIAS  
ORIGEM - INFAC TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 02.06.06

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0175-02/06**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO. Vedada pela legislação estadual a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento. Infração parcialmente elidida. **b)** CONTRIBUINTE DIVERSO DO INDICADO NO DOCUMENTO FISCAL. Fato não contestado. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. É devido o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Nas operações em que os destinatários das mercadorias estejam localizados em outras unidades da Federação e não sejam contribuinte do imposto, a alíquota aplicável é de 17%. Infração caracterizada. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE EFETUADO POR AUTÔNOMO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 5. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DO IPI. O IPI integra a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas para consumidor final ou para uso e consumo de estabelecimento de contribuinte. Configurado cerceamento de defesa por falta de informação dos nomes das empresas que foram consideradas como não contribuintes do ICMS. Item NULO. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. IMPOSTO DESTACADO E NÃO LANÇADO. Infração subsistente. 7. EXPORTAÇÃO. INDICAÇÃO DA NATUREZA DA OPERAÇÃO COMO SENDO EXPORTAÇÃO, MAS SEM COMPROVAÇÃO DA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO PAÍS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/10/2005, reclama o ICMS no valor total de R\$ 185.682,43, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$ 84.001,83, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos às fls. 130 a 156, e 159 a 160 a 222.
2. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$ 67.024,15, no período de no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais,

nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos às fls. 81 a 129, 157 a 158, e 161 a 222.

3. Recolheu a menos o imposto no valor de R\$ 2.668,23, em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de abril a dezembro de 2003, conforme documentos às fls. 40 a 64. Trata-se de operações destinadas a empresas localizadas em outras unidades da Federação e não contribuintes do ICMS;
4. Deixou de proceder a retenção do ICMS no valor de R\$ 12.797,07, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuada por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, conforme demonstrativo às fls. 71 a 73;
5. Deixou de recolher imposto no montante de R\$ 7.171,63, em função de divergências entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a março, maio, julho e agosto de 2003, conforme 65 a 70. Refere-se a imposto destacado em notas fiscais de entrada, sem o recolhimento por ocasião das saídas;
6. Recolheu a menos o imposto no valor de R\$ 5.129,43, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, relativo às saídas de mercadorias regularmente escrituradas, durante o período de janeiro a dezembro de 2003, conforme demonstrativos e documentos às fls. 74 a 80. Em complemento a acusação, o autuante consignou que a empresa deixou de acrescentar o IPI na base de cálculo, nas saídas destinadas a consumidor ou usuário final ou a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS ou para uso, e ou consumo do estabelecimento;
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal no valor de R\$ 179,10, referente a mercadorias destinadas a contribuinte diversos do indicado no documento fiscal, conforme documentos às fls. 15 a 16;
8. Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 6.710,99, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação “Exportação”, sem comprovação da efetiva saída do País por intermédio de Guias ou Registro de Exportação, nos meses de janeiro a abril, setembro a novembro de 2003, conforme documentos às fls. 17 a 64.

O autuado, por seu advogado legalmente constituído, em sua peça defensiva às fls. 228 a 262 impugnou o lançamento fiscal apresentando os seguintes argumentos para refutar a autuação.

#### Infração 01

Afirma que os materiais em questão são empregados como insumos e matérias primas, não se tratando de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Explica que a empresa labora no ramo de extração e beneficiamento de rochas ornamentais de granito, extraíndo do solo as rochas em estado bruto, utilizando para perfuração superficial BITZ, cujas pontas ostentam fragmentos de diamantes (material suficientemente duro para o fracionamento de rochas com a densidade dos granitos).

Explica que no processo de furação das rochas, são utilizados os seguintes materiais: BARRAS DE AÇO; EXPLOSIVOS; ÓLEO DIESEL nas máquinas de furação. Na etapa de corte e desmembramento em blocos são utilizados os FIOS DIAMANTADOS e/ou VULCANIZADOS. Afirma que tais materiais são desgastados, e/ou consumidos, incorporando-se definitivamente ao produto final. Diz, mais, que obtido o bloco de granito na pedreira, este é transportado para a sede da empresa (serraria), onde o bloco de rocha *gnaisse* é banhado continuamente com solução, contendo ÁGUA, CAL e GRANALHA DE AÇO, para depois ser submetido ao atrito gerado pela raspagem de FOLHAS DE SERRA NÃO DENTADAS permitindo o corte em chapas que são escaldadas por ABRASIVOS e transformadas em pisos, ladrilhos, peças, etc. e polidas pela ação de DISCOS DIAMANTADOS.

Informa que nessa fase de corte de chapas, moldagem e polimento das peças, todos os materiais citados são desgastados e/ou consumidos, incorporando-se aos produtos obtidos.

Feitas estas considerações sobre seu processo produtivo, reafirma que todos os materiais referidos configuram-se como matérias primas absorvidas totalmente, ou desgastados completa e definitivamente, na extração, e ou, serragem dos produtos fabricados e comercializados pela empresa (placas, pisos, ladrilhos e peças de granito).

Fez ainda, longa explanação sobre a não cumulatividade do ICMS, transcrevendo artigos os 28, 29, 31, da Lei nº 7.014/96, artigos 97, 106, 114, do RICMS/97, ementas de outras decisões, além de ensinamentos de alguns renomados tributaristas, com o intuito de amparar sua tese de que as mercadorias em questão se tratam de matérias primas, e consequentemente deve ter direito ao uso do crédito fiscal proveniente de suas aquisições.

#### Infração 02

Esclarecendo que esta imputação também se refere aos ingressos de insumos e/ou matérias primas, sustenta que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, posto que tais materiais foram adquiridos para integração ao processo produtivo. Salienta que nada deve ao Estado, pois recolheu todo o valor devido, uma vez que, ao ser vendido o produto fabricado, o mesmo é tributado à alíquota de 17%, que deduzido o crédito fiscal de 10%, resultaria em 7% que foi recolhido na operação. Corrobora suas assertivas dizendo que quase não mantém em estoque os bens e materiais aplicados como insumos/matérias primas de sua produção, ou seja, que tudo que foi comprado até o final de 2004 já havia sido esgotado/consumido. Concluindo, sintetizou a situação da seguinte maneira: I – que todas as compras interestaduais do estabelecimento foram de insumos; II – todos os seus insumos foram utilizados na confecção de seu produto final; III – todas as suas saídas foram tributadas nas saídas; e IV – todos os impostos foram devidamente recolhidos. Teceu algumas considerações sobre os princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade, e citou lições de renomados tributaristas e a doutrina dos tribunais, sobre estas questões, para ao final, solicitar que não seja punido pelo não pagamento do diferencial de alíquotas, apenas pelo não atendimento de providência burocrática, pois entende que os valores que seriam adiantados a título de diferença de alíquotas, seriam, em seguida compensados no regime normal de pagamento do imposto.

#### Infração 03

Discordou da autuação dizendo que no período de abril a dezembro de 2003 não ocorreu qualquer operação para não contribuintes do imposto. Argumenta que no levantamento fiscal foram relacionadas as datas, sem especificar as notas fiscais emitidas para não contribuintes de outros estados, deixando também de ilustrar quais seriam as empresas consideradas como não contribuintes do imposto. Ressalta que a ausência de demonstração material efetiva da ocorrência vai de encontro com o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, tornando simples presunções no que pertine as provas necessárias à acusação fiscal.

#### Infração 04

Considerou inadequado o enquadramento da acusação fiscal no artigo 380 do RICMS/97, cujo teor transcreveu, dizendo este prescreve hipótese não aplicável ao caso. Interpretou o inciso I, alínea “a” do citado dispositivo, para argumentar que para ser exigido o imposto sobre os serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, por substituição, é necessário que o serviço seja prestado por autônomo, ou empresa não inscrita na Bahia, o remetente seja inscrito como contribuinte “normal, e o remetente seja o contratante do serviço. Salienta que todas as operações de vendas do período de 2003 e 2004, foram realizadas com cláusula “FCA” (Cost and Freight), ou seja, que o frete das mercadorias vendidas foi exclusivamente por conta dos adquirentes/destinatários.

#### Infração 05

Alega que todas as notas fiscais de saídas elencadas no levantamento fiscal foram devidamente escrituradas nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, sendo o imposto devidamente recolhido nos prazos regulamentares, conforme documentos acostados à sua peça defensiva.

#### Infração 06

Após se reportar a alguns artigos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, destacando o art. 55, I, “b”, do RICMS/BA, cujo teor transcreveu, diz que está prescrito que não integra a base de cálculo do ICMS, o valor do IPI, quando a operação configurar fato gerador de ambos os tributos. Diz que segundo o artigo 54, I, “c” do RICMS/97, realmente deve ser incluído na base de cálculo do ICMS, o montante cobrado a título de IPI, no entanto, no artigo 55, I, “b”, do mesmo regulamento prevê hipótese de exclusão de tal elemento da base de cálculo do imposto estadual. Aduz que o fato do IPI se encontrar destacado nos documentos fiscais não justifica a imposição fiscal, pois, o destaque serve para o creditamento por parte dos adquirentes dos produtos.

#### Infração 08

Invocou o artigo 155, incisos II, X e XI, da Constituição Federal, que o transcreveu, para fundamentar o seu entendimento de que não há incidência de ICMS sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, dizendo, inclusive, que a LC 87/96 (art. 3º, I e II, 21, § 2º) e a Lei nº 7.014/96 (3º, II) referendaram dita determinação constitucional. Portanto, afirma que não há qualquer disposição legal que obrigue ao pagamento em função de venda de mercadorias destinadas a exportação, ressaltando que não foi apresentada qualquer prova sobre a não ocorrência da exportação. Citou a jurisprudência dos tribunais sobre esta questão.

Conclui a peça defensiva, requerendo a improcedência das infrações impugnadas.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 350 a 351 dos autos assim se manifestou para contraditar a defesa formulada pelo sujeito passivo:

Infrações 01 e 02 – O preposto fiscal diz que o autuado descreveu o processo produtivo de blocos de granitos nas jazidas de sua propriedade, porém, no curso da ação fiscal, embora intimado, não apresentou nenhuma prova que possuía tais jazidas. Não acatou a informação do contribuinte de que os materiais foram utilizados nas jazidas, pois não consta no livro de entrada ou de apuração do ICMS qualquer operação de entrada do produto classificado com o CFOP 1151 – transferência para industrialização, mas tão somente que todos os códigos de entradas de mercadorias se referem a compra de terceiros. Diz que o estabelecimento recebe os blocos de granitos brutos, de terceiros, passando ao processo de corte, empregando materiais que vão desde discos diamantados, serras não dentadas, etc., porém, estes materiais não integram o produto final, e apenas são consumidos no processo visando facilitar o corte e recontar das peças de granito. Observou que a empresa já foi anteriormente autuada pela mesma ocorrência.

Infração 03 – Contestou a informação do autuado de que o levantamento fiscal não especifica os documentos fiscais, esclarecendo que às fls. 40 a 64, constam todos os documentos que ensejaram a exigência fiscal, em cujo demonstrativo estão descritas a data, o número da nota fiscal, base de cálculo, alíquota utilizada pela empresa e a alíquota correta, e o valor da diferença recolhido a menos. Além disso, que foram juntadas cópias de todas as notas fiscais que permitem a verificação de que as mercadorias se destinaram a empresas construtoras estabelecidas em outras unidades da Federação, e que foram empregadas em obras próprias e não para comercialização. Destaca que foram entregues ao autuado cópias de todos os demonstrativos anexos ao processo.

Infração 04 – Rebate a alegação defensiva dizendo que o autuado só citou os artigos que interessavam à sua tese defensiva, deixando de observar a obrigatoriedade da retenção do imposto, mesmo que as vendas sejam CIF ou FOB, quando a mercadoria for destinada a outra unidade da Federação e o transportador seja autônomo, ou transportador não inscrito como contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, e o remetente da mercadoria seja inscrito no cadastro da SEFAZ, como normal. Com esse argumento, sustenta que fica o autuado obrigado a fazer a retenção do imposto por substituição tributária, independentemente de ser a venda CIF ou FOB. Chama atenção de que o autuado deixou de recolher o ICMS sobre fretes somente em algumas notas fiscais.

Infração 05 – Foi informado pelo autuante que foram emitidas as Notas Fiscais nºs 706 a 709 dando entradas das mercadorias, no entanto somente registrou no livro de entradas, creditando-se do imposto, sem, contudo, ter registrado no livro de saídas de mercadorias e ter debitado o imposto ou recolhido o imposto destacado através de DAE avulso.

Infração 06 - Após transcrever o art. 54, I, “c”, do RICMS/97, sustenta que o IPI integra a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas para consumidor final ou para uso e consumo de estabelecimento de contribuinte. Afirma que o autuado é contribuinte do IPI, embora não recolha o mesmo. Diz que de acordo com o dispositivo regulamentar citado o IPI integra a base de cálculo.

Infração 07 – Destaca que o autuado não contestou a autuação.

Infração 08 – O preposto fiscal diz que segundo o conteúdo do art. 3º, II, “c”, “1” da Lei nº 7.014/96 que foi transcrito pelo autuado, “tornar-se-á devido o imposto quando não se efetivar a exportação”. Ressalta que o defensor tenta levar a argumentação para mercadorias exportadas, porém, no caso, a acusação fiscal diz respeito a falta de comprovação da efetiva exportação das mercadorias. Esclarece que foram realizadas vendas de mercadorias (peças de granito) para empresas do Espírito Santo, fazendo constar que a operação era de exportação, com o CFOP de vendas, não constando no Sistema da Secretaria da Fazenda e nem da Receita Federal qualquer documento que faça referência.

Conclui pela procedência integral de sua ação fiscal.

O processo foi submetido a Pauta Suplementar do dia 04/05/2006, para encaminhamento à ASTEC/CONSEF, para que fiscal estranho ao feito, após conhecer as instalações industriais do autuado, informasse a finalidade de cada produto, objeto das infrações 01 e 02, no seu processo de produção de mármores e granitos, sendo concluído pela desnecessidade de tal diligência, tendo em vista que o próprio autuado já descreveu a função dos materiais, além do fato de que em processo anterior já havia sido esclarecido tal questão através do Parecer ASTEC nº 0088/2005 a seguir transcrita.

*“Efetuada verificação in loco no estabelecimento autuado, constatou-se que o mesmo labora no ramo de extração e beneficiamento de rochas ornamentais de granito, extraíndo do solo as rochas em estado bruto, utilizando para perfuração superficial BITZ, cujas pontas ostentam fragmentos de diamantes (material suficientemente duro para o fracionamento de rochas com a densidade dos granitos).*

*Foi elaborado demonstrativo mensal de forma individualizada, detalhando a aplicação dos produtos constantes das notas fiscais objeto da autuação, constando a mercadoria, folha do PAF em que se encontra a nota fiscal e a sua aplicação na produção do granito e mármore, conforme fls. 729/730 para a infração 06 e 731/735 para a infração 08”.*

## VOTO

Tomando por base os documentos constantes nos autos e os esclarecimentos prestados pelo autuado e pelo autuante, concluo o seguinte.

## Infrações 01 e 02

O lançamento do débito destes itens é originário da utilização indevida de crédito fiscal de imposto, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 01), e a diferença de alíquotas em tais operações (infração 02).

Em processos que tratam desta mesma matéria, sempre existe uma controvérsia entre o autuado, que sempre afirma que os materiais em questão são empregados como insumos e matérias primas no seu processo produtivo, e o entendimento da fiscalização que sustenta que se tratam de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Portanto, a questão deve ser esclarecida levando-se em conta qual é realmente a função dos materiais no processo produtivo do estabelecimento.

Também em outros processos desta natureza, o processo tem sido baixado em diligência para que fiscal estranho ao feito, in loco, e à vista da escrita fiscal do contribuinte seja esclarecida a função dos materiais no processo produtivo.

Neste caso, considerando que o contribuinte já havia sido anteriormente autuado sobre o mesmo fato ora em comento, correspondente a período anterior, considerei desnecessário propor a realização de diligência fiscal, uma vez que as mercadorias que foram consideradas como de uso e consumo são, na sua maioria, as mesmas que foram objeto do julgamento do Auto de Infração nº 298942.0309/04-7, conforme ACÓRDÃO JJF Nº 0061-05/05.

No citado julgamento, foi considerada procedente a acusação fiscal, com base em diligência feita pela ASTEC/CONSEF (Parecer nº 0088/2005), e no entendimento do CONSEF, através de reiteradas decisões, de que para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário (insumos e matéria prima), gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Noutras palavras, o entendimento sobre o conceito de crédito físico, é de admitir-se o direito à compensação do imposto em relação aos produtos que integram o produto final, fisicamente ou quimicamente, ou que participam do processo produtivo como elemento indispensável, ainda que não integrando o produto final.

Pelas explicações do processo produtivo feitas pelo autuado, é perfeitamente possível examinar quais os materiais que se enquadram no conceito de produtos intermediários.

Analizando as notas fiscais que instruem estes itens, acompanho o entendimento de que se tratam de produtos intermediários as seguintes mercadorias: abrasivos para polimentos de mármores e granitos; granalha de aço para corte; óleo lubrificante; cal e supercal.

Dessa forma, deve ser excluído o débito apurado em relação aos produtos citados, mantendo os demais produtos, conforme relação abaixo, pois os bens se destinaram ao consumo do estabelecimento, eis que se tratam de peças de reposição do maquinário e materiais de uso e consumo do estabelecimento. Observo que também devem ser excluídas as exigências relativas às mercadorias que foram destinadas ao ativo imobilizado da empresa (máquina politriz; máquina de furar pedra), já que foram indevidamente incluídas como material de uso e consumo e o autuado tem o direito ao crédito (art. 93, V, “a”, do RICMS/97), desde que não se credite em valores superiores às parcelas de 1/48 registradas no livro CIAP.

MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
jan/03	776	4,25	121,80	Pino, molas, etc
	5586	174,00		Rebolo
	16499	71,20	49,84	Rebolo, cera
	5594	142,80	99,96	Rebolo
	149842	3.824,37	2.356,56	Serra

	6066	355,14		Rolamento, eixo, etc
	SOMA	4.571,76	2.628,16	
	RECOLHIDO	237,90		
	DIFERENÇA	4.333,86		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
fev/03	13136	28,50		Mangueira de sucção
	19790	17,12		Escova
	1967	28,00		Coroa para redutor
	SOMA	73,62	-	
	RECOLHIDO	362,31		
	DIFERENÇA	(288,69)		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
mar/03	151810	3.824,37	2.356,56	Serra reta
	1672	24,88		Rolamento
	2650	35,48		Rebolo
	5838	288,00	201,60	Rebolo
	1247	9,30		Rolamento
	1332	29,90		Rolamento
	2024	25,25		Eixo sem fio
	SOMA	4.237,18	2.558,16	
	RECOLHIDO	123,68		
	DIFERENÇA	4.113,50		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
abr/03	2728	89,44		Corda botão
	5937	435,00	304,50	Rebolo
	2388	60,40		Rolamento
	SOMA	584,84	304,50	
	RECOLHIDO	149,84		
	DIFERENÇA	435,00		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
mai/03	156125	4.225,31	2.603,62	Serra preta
	5420	368,24		Frete
	6061	288,00	201,60	Rebolo
	SOMA	4.881,55	2.805,22	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	4.881,55		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
jun/03	6547	193,62		Biela
	3888	12,60		Rolamento

	2015	228,15	468,00	Cabeçote oscilante
	SOMA	434,37	468,00	
	RECOLHIDO	314,16		
	DIFERENÇA	120,21		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
jul/03	1475	735,43	1.508,58	Lâmina de aço p/máquina
	1476	220,00		Lâmina de aço p/máquina
	616	733,33		Cabeçote
	6728	61,50		Redutor
	SOMA	1.750,26	1.508,58	
	RECOLHIDO	61,50		
	DIFERENÇA	1.688,76		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
ago/03	21500	30,24		Escova
	SOMA	30,24	-	
	RECOLHIDO	30,24		
	DIFERENÇA	-		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
set/03	166176	1.258,02	775,19	Serra reta
	SOMA	1.258,02	775,19	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	1.258,02		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
out/03	86330	44,50		Bucha, luva, etc
	235440	30,00		Arruela
	SOMA	74,50	-	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	74,50		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
nov/03	169407	991,32	610,85	Serra reta
	SOMA	991,32	610,85	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	991,32		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
fev/04	5388	617,95	380,80	Folha de serra não dentada
	SOMA	617,95	380,80	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	617,95		

MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
mar/04	5419	631,44	384,24	Folha de serra não dentada
	5426	301,45	185,79	Folha de serra não dentada
	5456	1.121,33	690,96	Folha de serra não dentada
	SOMA	2.054,22	1.260,99	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	2.054,22		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
abr/04	23734		27,93	Carro coletor
	465	28,80	69,12	Curva, alongador
	SOMA	28,80	97,05	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	28,80		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
mai/04	366434	185,13	444,31	Folha de serra não dentada
	257336	3.729,52	2.298,11	Folha de serra não dentada
	464	1.123,75	2.697,00	P.vulcanizado
	SOMA	5.038,40	5.439,42	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	5.038,40		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
jun/04	1208	42,48	101,90	Parafuso, retentor, pinhão, etc.
	SOMA	42,48	101,90	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	42,48		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
jul/04	1872	24,88		Elemento
	SOMA	24,88	-	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	24,88		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
set/04	6047	650,35	1.227,09	Folha de serra não dentada
	SOMA	650,35	1.227,09	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	650,35		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
out/04	277	47,50	33,25	Rebolos
	30887	122,18	513,93	Brocas

	SOMA	169,68	547,18	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	169,68		
MÊS	NF	DIF.ALIQ.	C.INDEVIDO	PRODUTOS
nov/04	4124	32,50	22,75	Broca diamantada
	6117	591,59	1116,21	Folha de serra não dentada
	10759	4,50		
	4168	20,00	14,00	Broca diamantada
	SOMA	648,59	1.152,96	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	648,59		
MÊS	NF	DIF.ALIQ	C.INDEVIDO	PRODUTOS
dez/04	6182	568,91	1.073,40	Folha de serra não dentada
	4208	45,50	31,82	Broca diamantada
	6205	574,40	1.084,42	Folha de serra não dentada
	SOMA	1.188,81	2.189,64	
	RECOLHIDO	-		
	DIFERENÇA	1.188,81		

Desta forma, procede parcialmente o lançamento, com base no art. 93, V, “b”, do RICMS/97 para a infração 01, e no art. 5º, I, do mesmo regulamento, para a infração 02, nos valores a seguir resumidos.

MÊS	VL.DEVIDOS	
	DIF.ALIQ.	C.INDEV.
jan/03	4.333,86	2.628,16
fev/03	-	-
mar/03	4.113,50	2.558,16
abr/03	435,00	304,50
mai/03	4.881,55	2.805,22
jun/03	120,21	468,00
jul/03	1.688,76	1.508,58
ago/03	-	-
set/03	1.258,02	775,19
out/03	74,50	-
nov/03	991,32	610,85
dez/03	-	-
jan/04	-	-
fev/04	617,95	380,80
mar/04	2.054,22	1.260,99
abr/04	28,80	97,05
mai/04	5.038,40	5.439,42
jun/04	42,48	101,90
jul/04	24,88	-
ago/04	-	-
set/04	650,35	1.227,09
out/04	169,68	547,18
nov/04	648,59	1.152,96

dez/04	1.188,81	2.189,64
TOTAIS	28.360,88	24.055,69

### Infração 03

Refere-se a falta de recolhimento do imposto, em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias, regularmente escrituradas, destinadas a empresas localizadas em outras unidades da Federação e não contribuintes do ICMS.

O levantamento e as respectivas notas fiscais encontram-se às fls. 40 a 64, em cuja planilha estão especificados em cada coluna todos os dados dos documentos fiscais, quais sejam, a data, o número da nota fiscal, a base de cálculo, o imposto à alíquota que o contribuinte utilizou (12%), o imposto à alíquota devida (17), e finalmente a diferença a recolher.

O autuado não adentrou no mérito, limitando-se a alegar que o trabalho fiscal está baseado em presunção. O autuado teve conhecimento de quais notas fiscais se referem o lançamento fiscal, não havendo como prosperar o argumento defensivo de que foram relacionadas as datas, sem especificar as notas fiscais emitidas para não contribuintes de outros estados, uma vez que, no citado levantamento encontram-se especificados os números das notas fiscais (fl. 40), as quais, estão de posse do próprio contribuinte, e nelas constam que os destinatários realmente estão localizados em outra unidade da Federação.

Analizando-se tais documentos fiscais, se verifica que os destinatários são os seguintes:

N.FISCAIS	EMPRESAS	ESTADOS
767, 784, 48	E C ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA.	RN
795, 006, 013, 027, 034, 039, 047, 049, 050, 057, 062, 063, 067, 068, 076, 078, 080, 092 e 112	E C ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA	PB
005	HOSPITAL ANCHIETA LTDA	ES
026	HOSPITAL ANCHIETA LTDA	DF

Embora estejam indicados nos documentos fiscais o número da inscrição estadual em outros Estados, constato que uma das empresas é um hospital, enquanto que as outras empresas são do ramo da construção civil, conforme consulta no SINTEGRA, cujo CNAE Fiscal é de “Edificações Residenciais, Industriais, Comerciais e de Serviços”, e com base nestes dados não seriam contribuintes do ICMS, haja vista que empresas de construção civil pagam ISS pelos serviços executados

Nesta circunstância, não se descarta a possibilidade das citadas empresas realizarem operações com mercadorias. Porém, entendo que a condição de contribuinte do ICMS das empresas destinatárias só estaria devidamente demonstrada se viesse aos autos a prova de que as mesmas exerciam atividade sujeita à incidência do imposto estadual. A condição de inscrito no cadastro do ICMS do Estado de destino das mercadorias, por si só, não transforma nenhuma pessoa, física ou jurídica, na condição de contribuinte do imposto, ou seja, o que determina a condição de contribuinte do ICMS não é o fato de ele estar ou não inscrito no cadastro estadual, mas sim a efetiva natureza de seus negócios, atendido o critério da habitualidade. Considerando o objeto social dos destinatários constantes nos documentos fiscais que serviram de base à autuação, caberia ao autuado, para destituir a acusação fiscal, apresentar produzir provas no sentido de certificar a situação tributária dos destinatários dos produtos remetidos nos respectivos Estados, conforme prevê o Convênio ICMS 137/02, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados em relação a operação interestadual que destine mercadoria a empresa de construção civil, ratificado pelo Estado da Bahia, cujos Estados signatários foram Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Sergipe e o Distrito Federal.

Concluo que foi correta exigência do imposto recolhido a menos por erro na aplicação da alíquota, tendo em vista que as cópias das notas fiscais de vendas dos produtos anexadas pelo autuante, têm como destinatários várias empreiteiras da construção civil e uma clínica. Portanto, em tais operações, de acordo com o disposto no art. 50, I, "b", do RICMS/97, a alíquota aplicável é de 17% ao invés de 12% utilizada pelo autuado, razão pela qual considero caracterizada a infração.

#### Infração 04

Diz respeito à falta de retenção do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuada por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado.

Ao se defender da imputação, o autuado alegou que nas operações de vendas dos seus produtos utiliza a cláusula FCA, cujo frete é de responsabilidade do adquirente, além do que disse que o autuante não relacionou a origem do crédito tributário, cuja alegação não foi acatada pelo mesmo em sua informação fiscal.

Apesar do autuado não ter apresentado prova de que realmente as operações foram realizadas a preço FOB, observo que mesmo que as vendas sejam CIF ou FOB, quando a mercadoria for destinada a outra unidade da Federação e o transportador seja autônomo, ou transportador não inscrito como contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, e o remetente da mercadoria seja inscrito no cadastro da SEFAZ, como normal, obriga-se a fazer a retenção do imposto em tais operações. Mantido o lançamento.

#### Infração 05

O motivo da autuação foi em razão do autuado ter adquirido mercadorias através das Notas Fiscais de Entrada nºs 705, 076, 707, 708, 709 e 710, emitidas nos meses de janeiro, janeiro, fevereiro, março, maio, julho e agosto de 2003, respectivamente, tendo se creditado do imposto nelas destacado, sem, contudo, ter comprovado o recolhimento do ICMS, seja através da conta corrente fiscal ou mediante guia de recolhimento, conforme documentos às fls. 66 a 70.

Foi alegado na defesa que todas as notas fiscais de saídas citadas foram devidamente escrituradas nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, sendo o imposto devidamente recolhido nos prazos regulamentares.

Mantenho o lançamento, pois não foi apresentado o livro Registro de Saídas comprovando que as mercadorias objeto das notas fiscais de entradas foram objeto de saídas tributadas, ou os comprovantes de recolhimentos na operação de entrada. Quanto aos documentos apresentados na defesa, verifico que se referem aos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS dos períodos de 2003 e 2004 (fls. 269 a 345).

#### Infração 06

Diz respeito a recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, relativo às saídas de mercadorias regularmente escrituradas, pela não inclusão na base de cálculo do valor do IPI através das notas fiscais nºs 74 a 77.

Em sua impugnação ao lançamento, o autuado entende que não integra a base de cálculo do ICMS, o valor do IPI, quando a operação configurar fato gerador de ambos os tributos, conforme disposto no artigo 55, I, "b", do RICMS/97.

Já o autuante, com arrimo no art. 54, I, "c", do RICMS/97, sustenta que o IPI integra a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas para consumidor final ou para uso e consumo de estabelecimento de contribuinte, pois o autuado é contribuinte do IPI, embora não recolha o mesmo.

Observo que o simples fato do contribuinte ser ou não contribuinte do IPI não o desobriga de incluí-lo na base de cálculo do ICMS, uma vez que conforme disposto no art. 54, I, “c” do RICMS/97, além de outras despesas, integra a base de cálculo do ICMS o valor do IPI cobrado, relativamente a operação com destino a consumidor final ou a usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento.

Além disso, a condição de contribuinte de dois tributos (ISS e ICMS) precisa ser comprovada.

Portanto, pelo que se vê, o que está sendo discutido neste item é se os destinatários das mercadorias seriam ou não contribuintes do ICMS.

Esta questão já foi objeto de outro Auto de Infração em nome do autuado e referente a outro período, sendo julgada procedente a autuação. Neste processo, considerando que o lançamento deste item está baseado apenas no demonstrativo constante às fls. 74 a 77, sem terem sido colacionadas aos autos cópias das respectivas notas fiscais, de modo que fossem examinados os nomes das empresas destinatárias, permitindo ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa, concluo pela nulidade deste item, por falta de prova da acusação que foi imputado ao autuado.

#### Infração 07

Refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, através de lançamento da Nota Fiscal nº 95711, contendo destinatário diverso (fl. 16). Este não merece maiores considerações, haja vista que o autuado reconheceu o cometimento da infração imputada.

#### Infração 08

Este item faz referência a falta de recolhimento do ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais contendo como natureza da operação “Exportação”, sem a comprovação da efetiva saída por intermédio das guias ou registros de exportação, conforme notas fiscais às fls. 18 a 40.

Na defesa fiscal o autuado invoca a legislação tributária que dispõe sobre a não incidência de ICMS sobre operações que destinem mercadorias ao exterior, ressaltando que não foi apresentada qualquer prova sobre a não ocorrência da exportação. Contudo, cotejando-se os citados documentos fiscais, constato que os destinatários são empresas localizadas nos Estados do Espírito Santo e Maranhão, e a natureza da operação é “Exportação”, inclusive em todas elas consta também a observação “Mercadoria com fim específico exportação”, ressaltando que não foi apresentada qualquer prova sobre a não ocorrência da exportação.

Logo, caberia ao próprio autuado comprovar que realmente efetuou a exportação das mercadorias, mediante apresentação das respectivas Guias de Exportação ou Relatórios de Embarques (RE) e Conhecimentos de Transportes haja vista que os documentos fiscais indicam que as mercadorias foram remetidas para fins de exportação, inclusive não consta no Sistema da Secretaria da Fazenda e nem da Receita Federal qualquer documento que faça referência a tais operações, conforme informou o autuante.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no total de R\$ 81.943,59, ficando o demonstrativo de débito das infrações 01 e 02 modificado conforme abaixo.

#### DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 01 e 02

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr. do Débito	Infração
31/1/2003	9/2/2003	15.459,76	17	60	2.628,16	1
31/3/2003	9/4/2003	15.048,00	17	60	2.558,16	1
30/4/2003	9/5/2003	1.791,18	17	60	304,50	1
31/5/2003	9/6/2003	16.501,29	17	60	2.805,22	1
30/6/2003	9/7/2003	2.752,94	17	60	468,00	1
31/7/2003	9/8/2003	8.874,00	17	60	1.508,58	1

30/9/2003	9/10/2003	4.559,94	17	60	775,19	1
30/11/2003	9/12/2003	3.593,24	17	60	610,85	1
28/2/2004	9/3/2004	2.240,00	17	60	380,80	1
31/3/2004	9/4/2004	7.417,59	17	60	1.260,99	1
30/4/2004	9/5/2004	570,88	17	60	97,05	1
31/5/2004	9/6/2004	31.996,59	17	60	5.439,42	1
30/6/2004	9/7/2004	599,41	17	60	101,90	1
30/9/2004	9/10/2004	7.218,18	17	60	1.227,09	1
31/10/2004	9/11/2004	3.218,71	17	60	547,18	1
30/11/2004	9/12/2004	6.782,12	17	60	1.152,96	1
31/12/2004	9/1/2005	12.880,24	17	60	2.189,64	1
31/1/2003	9/2/2003	25.493,29	17	60	4.333,86	2
31/3/2003	9/4/2003	24.197,06	17	60	4.113,50	2
30/4/2003	9/5/2003	2.558,82	17	60	435,00	2
31/5/2003	9/6/2003	28.715,00	17	60	4.881,55	2
30/6/2003	9/7/2003	707,12	17	60	120,21	2
31/7/2003	9/8/2003	9.933,88	17	60	1.688,76	2
30/9/2003	9/10/2003	7.400,12	17	60	1.258,02	2
31/10/2003	9/11/2003	438,24	17	60	74,50	2
30/11/2003	9/12/2003	5.831,29	17	60	991,32	2
29/2/2004	9/3/2004	3.635,00	17	60	617,95	2
31/3/2004	9/4/2004	12.083,65	17	60	2.054,22	2
30/4/2004	9/5/2004	169,41	17	60	28,80	2
31/5/2004	9/6/2004	29.637,65	17	60	5.038,40	2
30/6/2004	9/7/2004	249,88	17	60	42,48	2
31/7/2004	9/8/2004	146,35	17	60	24,88	2
30/9/2004	9/10/2004	3.825,59	17	60	650,35	2
31/10/2004	9/11/2004	998,12	17	60	169,68	2
30/11/2004	9/12/2004	3.815,24	17	60	648,59	2
31/12/2004	9/1/2005	6.993,00	17	60	1.188,81	2
TOTAL DO DÉBITO					52.416,57	

## VOTO DISCORDANTE

Minha discordância é quanto à conclusão do voto do nobre Relator no caso do item 3º deste Auto de Infração, que diz respeito à alíquota aplicável na tributação, pelo ICMS, das operações interestaduais que destinem mercadorias para não contribuintes.

O art. 50, I, “b”, do RICMS prevê que se aplique a alíquota de 17% nas operações quando os destinatários das mercadorias são localizados em outro Estado e não sejam contribuintes do imposto.

No caso do item 3º deste Auto, salvo uma Nota destinada a um hospital, que, sem dúvida, não é contribuinte do ICMS, haja vista os termos como a atividade é descrita no subitem 4.03 da Lista de Serviços aprovada pela Lei Complementar nº 116/03, as demais Notas Fiscais cuidam de vendas efetuadas a empresas de construção civil, todas elas inscritas nos cadastros de seus Estados como contribuintes.

O fiscal autuante, sem dizer no Auto de Infração por qual razão considerou que os destinatários das mercadorias não seriam contribuintes, calculou a complementação da alíquota, de 12% para 17%. Ou seja, sem dizer por quê, ele concluiu que empresas de construção civil não são contribuintes.

Para se saber se uma pessoa é ou não contribuinte do ICMS, é preciso analisar a legislação do Estado onde ele esteja situado. Para simplificar a análise, vou basear-me no que prevê a legislação baiana, já que a legislação dos outros Estados neste ponto deve coincidir com a nossa,

haja vista que todos estão sujeitos à orientação da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Complementar nº 116/03 (que traz a nova Lista de Serviços sujeitos ao ISS).

Em princípio, o fato de o contribuinte ter inscrição é forte indício de que ele é contribuinte. Há casos, porém, em que a simples inscrição não basta. Nesse sentido, prevê o art. 182 do RICMS/BA (regra que antes constava no art. 151):

“Art. 182. O que caracteriza ser determinada pessoa contribuinte do ICMS não é o fato de estar ou não inscrito no cadastro estadual, e sim o preenchimento dos requisitos do art. 36.”

Quando se vai ao art. 36, está lá:

“Art. 36.....

.....

§ 2º. Incluem-se entre os contribuintes:

.....

“XI – o prestador de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios, que envolva fornecimento de mercadoria com incidência do ICMS indicada em lei complementar;”

Chamo a atenção para a expressão final: “indicada do ICMS indicada em lei complementar”. Na Lista de Serviços aprovada pela Lei Complementar nº 116/03, essa indicação é feita entre parênteses. Na Lista, as empresas de construção civil figuram como prestadoras de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios, sendo que a Lista ressalva, entre parênteses, as hipóteses em que as mercadorias fornecidas pelos prestadores de serviços são tributadas pelo ICMS. Além dos casos em que a própria lista ressalva a incidência do ICMS, incide o tributo estadual em todos os casos em que, embora o serviço conste na Lista de Serviços, a natureza do serviço ou a forma como for contratado ou prestado não corresponda à descrição legal do fato gerador do tributo municipal.

A nova Lista de Serviços, editada com a Lei Complementar nº 116/03, descreve os fatos sujeitos à incidência do ISS no item 7, que se subdivide em 22 subitens. Em princípio, são tributáveis pelo ISS os serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres. No entanto, se, por exemplo, na execução do serviço, por administração, empreitada ou subempreitada, houver fornecimento, pelo prestador do serviço, de mercadorias por ele produzidas fora do local da prestação dos serviços, esse fornecimento fica sujeito ao ICMS. Também se dá a incidência do ICMS nos casos em que, embora o serviço conste na Lista de Serviços, a natureza do serviço ou a forma como for contratado ou prestado não corresponda, literalmente, à descrição legal do fato gerador do tributo municipal.

A rigor, o item 3º deste Auto teria de ser declarado nulo, ou então teria de ser baixado o processo em diligência para que fosse checado, em relação a cada adquirente, se, de fato, ele é ou não contribuinte do imposto estadual. Não é pelo fato de o contribuinte se inscrever nos cadastros estadual e municipal como prestador de serviços que ele se torna, só por isso, prestador de serviços. Uma empresa pode encontrar-se cadastrada num segmento diverso do correspondente à sua real atividade por razões diversas, como, por exemplo, declaração falsa, ou porque, no curso do tempo, mudou ou diversificou seu ramo de negócios. Mas isso é irrelevante para fins de configuração do fato tributável. Nem mesmo importa o que consta nos atos constitutivos da empresa. O que importa, em última instância, é o que a empresa realmente faz. O que determina se determinada empresa é ou não contribuinte do ICMS não é o fato de ele estar ou não inscrito no cadastro estadual, mas sim a efetiva natureza de seus negócios, atendido o critério da habitualidade. Volto a observar que os destinatários das mercadorias são empresas inscritas no cadastro de contribuintes de seus Estados. Não se admite que a fiscalização, sem nenhuma prova

ou evidência, autue uma empresa com base em mera presunção desprovida de fundamento, deixando que o autuado prove que a presunção é infundada. Somente se admite a autuação com base em presunção quando se trata de presunção legal – presunção prevista em lei –, a exemplo da prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

O ICMS tem por âmbito de incidência *a) as operações relativas à circulação de mercadorias, b) as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e c) as prestações de serviços de comunicação.*

De antemão, cumpre destacar os conceitos de *mercadorias*, de *operação* e de *prestaçao de serviço*.

*Mercadorias* são bens móveis destinados a atos de comércio com fito de lucro. O prestador de serviços que forneça materiais juntamente com a prestação pode sujeitar-se ao ICMS, nos casos ou circunstâncias admitidos pela lei complementar – os materiais fornecidos são legalmente considerados mercadorias.

*Operação* é o mesmo que negócio, transação, obra, promoção. Operação mercantil relativa à circulação de mercadorias é todo ato jurídico de que decorra a transferência da propriedade ou da posse de um bem móvel, praticado por comerciante, industrial, produtor, cooperativa ou qualquer outra pessoa, de direito público ou privado, desde que preenchidos os requisitos previstos na regra jurídica.

Interessam aqui as *operações* relacionadas com a circulação de mercadorias. A legislação não se preocupa em definir quais sejam tais operações. O carro-chefe dessas operações é a operação de *compra e venda mercantil*. Mas existem várias outras, como a *consignação mercantil*, a *arrematação*, a *permuta*, a *transferência* (em face da autonomia dos estabelecimentos), o *fornecimento*.

Deixei por último a menção ao *fornecimento*, para distingui-lo da *compra e venda* mercantil. Nesta, verifica-se a transmissão da propriedade de um bem (móvel ou semovente), tornando-se o contrato perfeito e acabado quando o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições. Já no caso do *fornecimento*, embora haja, igualmente, uma mudança de titularidade, o negócio jurídico tem natureza diversa da compra e venda. No fornecimento, o prestador do serviço, além do serviço propriamente dito, se encarrega de entrar com materiais a serem empregados ou aplicados na prestação.

No tocante às prestações de serviços, cumpre dissecar, igualmente, os conceitos de *prestaçao* e de *serviço*.

*Prestação* exprime a ação de satisfazer uma obrigação. A prestação é o objeto da obrigação.

*Serviço* é um vocábulo que comporta várias acepções: pode significar o trabalho, a obra, o exercício de uma função, o expediente, a tarefa, uma ocupação. Pode designar o esforço mental ou o desempenho do prestador, que não tenha uma necessária representação material.

A descrição do fato gerador do ISS é feita no art. 1º da Lei Complementar nº 116/03 (essa lei revogou o art. 8º do Decreto-lei nº 406/68):

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Do ponto de vista jurídico-tributário, a prestação de serviço consiste no trabalho de uma pessoa para outra, mediante remuneração, pouco importando o vínculo jurídico que ligue o prestador ao tomador do serviço, sendo bastante que a prestação se faça com o fito de lucro ou remuneração.

Faço essas considerações tendo em vista o fato de os destinatários das mercadorias serem empresas de construção civil (lembrando que há um caso em que o destinatário é um hospital, indubitavelmente prestador de serviços). Teria de ser feita a verificação da real natureza de cada destinatário, para se concluir se ele é ou não contribuinte, segundo a legislação do Estado onde

esteja estabelecido. Como isso não foi feito, faço uma análise comparativa com o que ocorre na legislação baiana.

O intérprete apressado poderia alegar que, na Bahia, as empresas de construção civil são inscritas no segmento de “Especial”, e, por conseguinte, não são contribuintes do ICMS.

Isso, porém, não é verdade, pelo menos como regra geral. A inscrição no segmento “Especial” é exceção. Assim dispõe o art. 543 do RICMS/BA:

“Art. 543. A empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes de iniciar suas atividades:

I - na condição de contribuinte normal, sempre que realizar, com habitualidade, operações sujeitas ao ICMS, nos termos do inciso IX do art. 2º;

II - opcionalmente, na condição de contribuinte especial, tratando-se de:

a) empresa que se dedique a atividades profissionais relacionadas com a construção civil, para prestação de serviços técnicos tais como elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens do solo e assemelhados;

b) empresa que se dedique, unicamente, à prestação de serviços em obras de construção civil mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros.

§ 1º A empresa compreendida nas situações do inciso II deste artigo, quando realizar com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, em nome próprio ou no de terceiro, inclusive em decorrência de execução de obra de construção civil, fica obrigada à inscrição e ao cumprimento das demais obrigações previstas neste Regulamento.

§ 2º Excetuados os canteiros de obras, a empresa de construção civil enquadrada como contribuinte do ICMS está obrigada a inscrição dos estabelecimentos que possuir, ainda que se trate de simples depósito.

§ 3º Relativamente à inscrição de empresa de construção civil no cadastro estadual, observar-se-á, especialmente, a seguinte orientação:

I - inscrição na condição de contribuinte normal: art. 150, I, “i”;

II - inscrição na condição de contribuinte especial: art. 150, V, “b”, 2;

III - não será considerado estabelecimento o local de cada obra (canteiro-de-obra), podendo, contudo, ser autorizada a inscrição, tanto da obra como de empresa referida no inciso II deste artigo, na condição de contribuinte especial.

§ 4º A empresa de construção civil, ao requerer inscrição no cadastro estadual, observará o disposto no art. 152.”

Desse modo, a legislação baiana admite que empresas de construção podem ou não ser contribuintes do ICMS. O art. 541 do RICMS/BA especifica os casos em que os prestadores de serviços estão sujeitos ao pagamento de ICMS. O art. 59, II, “b”, e III, define a base de cálculo aplicável. Por sua vez, o art. 542 registra as situações em que não há incidência do tributo estadual.

Na situação em exame, o autuado cumpriu o disposto no art. 544, § 3º, do RICMS, segundo o qual, o terceiro que vender mercadoria para empresa de construção civil pode remeter a mercadoria diretamente para a obra, fazendo constar no documento fiscal os dados da empresa de construção e a indicação do local onde a mercadoria será entregue:

“§ 3º A mercadoria adquirida de terceiro poderá ser remetida pelo fornecedor diretamente para a obra, desde que no documento fiscal constem o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CGC, da empresa de construção, bem como a indicação expressa do local onde será entregue.”

O contribuinte não pode ser apenado por cumprir o que manda ou faculta a legislação.

Em suma, existem empresas de engenharia que são contribuintes do ICMS, e outras que não o são, como é o caso de empresas que apenas prestam serviços técnicos tais como elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens do solo e assemelhados. A fiscalização não provou que as empresas de construção civil destinatárias das mercadorias não são contribuintes. Essa prova teria de ser feita pela própria fiscalização, não sendo admissível a pura e simples inversão do ônus da prova, pois não se trata de hipótese de presunção legal relativa. Entendo que devam ser excluídos os valores relativos a vendas efetuadas a empresas de construção civil, mantendo-se a exigência da complementação da alíquota unicamente nas vendas a hospitais, haja vista que estes são, indubitavelmente, não contribuintes do ICMS, haja vista a previsão do subitem 4.03 da Lista de Serviços aprovada pela Lei Complementar nº 116/03.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, acompanhando o voto do nobre Relator, porém divergindo no tocante à sua conclusão quanto ao item 3º.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 180503.1025/04-5 lavrado contra **GRANITOS MILANO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 81.943,59, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “e” e “f”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR