

**A. I. Nº** - 079269.0201/06-7  
**AUTUADO** - CONSTRUTORA TODA DO BRASIL S/A.  
**AUTUANTE** - JOSÉ DA ROCHA FALCÃO  
**ORIGEM** - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 28.12.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

**ACÓRDÃO JJF Nº 0420-02/06**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. MERCADORIAS RELACIONADAS NOS ANEXOS 69 e 88. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou evidenciado que as mercadorias eram destinadas a consumidor final para emprego em construção civil, sem intuito de comercialização. Infração insubsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS, ADQUIRIDAS POR ESTABELECIMENTO COM INSCRIÇÃO ESPECIAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Descabe a exigência fiscal por se tratar de aquisições de mercadorias não destinadas à comercialização. Exigência fiscal insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2006, pela constatação da ocorrência dos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 5.450,82 e aplicada a multa de 60%;
2. falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 91.676,48 e aplicada a multa de 50%;

O sujeito passivo ao apresentar tempestivamente sua contestação, fls. 52 a 61, discorre, inicialmente sobre as infrações.

Afirma que atua, tão-somente, prestando o serviço de construção civil por empreitada e, portanto, não realiza operações de circulação de mercadorias, uma vez que nada vende. As mercadorias adquiridas relacionadas às infrações acima mencionadas foram utilizadas nas obras objetos dos contratos de prestação de serviço de construção civil firmados pela autuada e, por conseguinte, não significam comércio que possa vir a ser tributado via ICMS.

Ressalta que fora considerada devedora do ICMS em razão do fornecimento ao tomador do serviço de “mercadorias”, que em verdade foram utilizadas na realização do serviço, e que o autuante sustenta a tese de que ocorreria operações de circulação de mercadorias.

Esclarece que essas pretensas mercadorias não foram vendidas ao tomador do serviço; não foram comercializadas com o mesmo e, portanto, não podem ser tributadas por intermédio do ICMS em virtude de não ter sido praticada a conduta que representa o núcleo da materialidade da hipótese de incidência desse tributo, que é a circulação de mercadoria, ou seja, a transferência de titularidade de coisa objeto de comércio, operação de compra e venda. Aduzindo que o que entrega ao contratante do serviço é a obra objeto da empreitada e dessa obra, fazem parte os

materiais utilizados, vez que, o que é comercializado com o tomador é o produto final da construção, não são transacionados estes materiais - classificados equivocadamente como mercadorias – individualmente, pois, os materiais estão incluídos na prestação do serviço, porque são indispensáveis para a sua realização. Arremata enfatizando que essas "mercadorias" são materiais utilizados na obra, os quais se incorporam ao resultado final desta. Eis que, o contratante do serviço, quando recebe a obra pronta e acabada não identifica isoladamente onde está cada um destes materiais empregados, lhe é entregue o objeto do contrato de prestação de serviço que é resultado da transformação destes materiais pelo trabalho realizado, foco principal da atividade.

Cita trecho da obra de AYRES BARRETO para esclarecer a distinção entre a função da “coisa” nas operações mercantis e na prestação de serviços.

Depois de definir a prestação de serviço de construção civil afirma que seu produto final da prestação é tributado via imposto municipal ISS, e não por meio de ICMS, conforme dispõe o art. 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/2003, transcrevendo o item 7.02 do referido dispositivo legal :

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

Diz que ressalva do legislador previu a possibilidade do prestador do serviço se utilizar de mercadorias - que na realidade são materiais, conforme acima demonstrado - fabricadas por ele mesmo, ou seja, este prestador de serviço também é fabricante de materiais de construção e, portanto, deve ser tributado pela circulação relativa aos mesmos, não obstante estes serem utilizados como insumos e matéria prima na prestação do seu serviço. E, nesse caso excepcional, o contribuinte configura-se de forma híbrida: ele é prestador de serviço e também fabricante de produtos comercializáveis, logo, deve ser tributado pela circulação destes produtos ainda que utilizados por ele próprio na prestação do serviço.

Com isso, assevera que a única hipótese do prestador de serviço de construção civil ser tributado por ICMS é quando o mesmo fabrica os materiais utilizados na obra, consoante previsão da própria legislação estadual, no inciso II do § 3º do artigo 352-A do RICMS-BA/97, ao dispor sobre a antecipação tributária que prevê que o ICMS só será cobrado do contribuinte que realize atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS.

Observa que resta demonstrado que, em regra, os serviços de construção civil só podem ser tributados, exclusivamente pelo ISS, exceto quando, concomitantemente com a prestação do serviço, o prestador utilize materiais produzidos por ele mesmo fora do local da prestação do serviço, exceção essa, que não se aplica no caso sob exame, pois o autuado pratica tão somente a construção civil, utilizando-se de materiais adquiridos perante terceiros, como se pode concluir da análise das notas fiscais de compra das mercadorias anexadas aos autos.

Diz que o serviço prestado, ora em lide, só pode ser tributado exclusivamente pelo ISS, como prevê o inciso V art. 3º da Lei Complementar nº 87/1996, o qual assim transcreve:

*“Art. 3º O imposto não incide sobre:*

*[...]*

*V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar.”*

Afirma que os materiais objeto desta autuação, ou as “mercadorias” como preferiu definir o autuante, foram adquiridos perante empresas sediadas em outras unidades da Federação,

conforme pode se concluir da análise das notas fiscais anexadas aos autos, portanto, não são produzidas pelo prestador do serviço e não configuram a situação excepcional prevista na Lei Complementar. Acrescentando que essas “mercadorias” são em sua totalidade utilizadas na prestação do serviço, caracterizando-se como insumos necessários a realização desse, e conforme a legislação apresentada não estão sujeitas ao ICMS.

Para corroborar com sua tese transcreve o autuado diversas ementas de julgamento do STJ e do CONSEF, nas quais, a matéria fora julgada improcedente, ou seja, que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, exceto se produzirem mercadorias para aplicação na obra fora do canteiro.

Requer também seja que realizada diligência, com o fito de constatar que estas mercadorias foram realmente utilizadas como insumos na realização do serviço pactuado com o contratante.

Conclui solicitando que seja o Auto de Infração julgado improcedente.

O autuante ao proceder sua informação fiscal, fls. 100 a 102, rebate as ponderações apresentadas pela defesa na forma a seguir enunciada:

Ressalta que a alegação apresentada pela autuada é de que adquiriu mercadorias para consumo final e não para revenda. No entanto, usou da prerrogativa de contribuinte inscrito no cadastro do ICMS na condição de normal e somente recolheu o ICMS à alíquota de 7% que contempla os contribuintes inscritos nas regiões norte, nordeste e centro-oeste que adquirem mercadorias oriundas dos estados do sul e sudeste. Enfatiza ainda que, como consumidor final, o adquirente das mercadorias está sujeito à alíquota interna do estado de sua origem, ou, no caso em lide, sujeito às regras estabelecidas no artigo 352-A, § 3º, incisos I e II do RICMS vigente.

Aduz que, se a empresa, como quer a defesa, não está sujeita ao pagamento do ICMS em razão de ser prestadora de serviços, não deveria usar a condição de contribuinte do ICMS na aquisição de mercadorias oriundas dos estados do sul e sudeste, usufruindo da alíquota de 7% que é aplicada tão-somente nas operações interestaduais de mercadorias para comercialização, adquiridas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS. Do contrário, o adquirente está sujeito à alíquota cheia que é aplicada nas operações destinadas a consumidores finais.

Esclarece que não houve equívoco na autuação, posto que o demonstrativo anexado aos autos, fl. 07, trata de mercadorias enquadradas no regime de antecipação tributária: pisos, tintas e diluentes e os demonstrativos, fls. 11 e 12, tratam da antecipação parcial, conforme prevê o artigo 352-A, § 3º, incisos I e II do RICMS-BA/97 vigente.

Desse modo, se o objeto do contrato realizado entre a empresa autuada e seus clientes é a realização da mão de obra, como alega a defesa, não vê porque adquirir mercadorias sujeitas à tributação do ICMS, em outras unidades da federação, com alíquota interestadual, já que tais mercadorias destinam-se a consumidor final.

Enfatiza que, a alegação defensiva de que não se pode cobrar o ICMS, porque não é contribuinte do aludido imposto, não deve prosperar, pois, se a empresa não é contribuinte do ICMS, como aduz a defesa, não tem porque se beneficiar da alíquota interestadual do ICMS, que se destina às pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS.

Assegura o autuante que o lançamento realizado não é passível de impugnação, como quer a defesa, visto que não se está reclamando um imposto devido por um valor agregado ao custo do produto, decorrente do comércio deste, mas, sim, da antecipação parcial do ICMS, prevista no supracitado artigo 352-A, do RICMS-BA/97.

Ressalta em relação ao lançamento, que o autuado realiza operações de circulação de mercadorias. Acrescenta que o argumento e entendimento legais não são dados pelo agente autuante e sim pelos dispositivos legais, previstos no RICMS-BA/97, especialmente no artigo 352-A, parágrafo e incisos exaustivamente já citados.

Diz que a defesa não entendeu que o ICMS reclamado não se reporta à operação de compra e revenda de mercadorias, ou seja; comercialização, mas sim à falta do recolhimento da antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias, cuja alíquota aplicada tenha sido a alíquota interestadual.

Aduz que os materiais indispensáveis para a realização dos serviços contratados e que são entregues ao contratante, no término da obra empreitada, poderiam ser adquiridas dentro do Estado da Bahia e ainda que destinados a contribuintes inscritos no cadastro do ICMS, estariam sujeitos à alíquota interna, como é a regra. E como a autuada adquiriu mercadorias tributadas, com a alíquota interestadual, está sujeita, sim, à antecipação parcial do ICMS, como é a regra geral e legal.

Por fim assevera não se tratar o presente caso de comercialização de mercadorias, tampouco da tributação do valor da obra contratada, ou de qualquer valor agregado ao custo dos produtos empregados na obra. Mas, sim, da antecipação parcial do ICMS, nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas à pessoa jurídica, inscrita no cadastro do ICMS, ainda que na condição de especial, o que não é o caso da empresa autuada, que é inscrita na condição de contribuinte normal, conforme consta nos dados cadastrais, cópia anexa.

Conclui solicitando que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Constituído de duas infrações o presente Auto de Infração versa sobre a falta de recolhimento do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas nos anexos 69 e 88 do RICMS-BA/97 (Infração 01), e por antecipação parcial na condição de empresa normal, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do estado (Infração 02).

Deixo de acatar o pedido de diligência solicitado pela defesa, por entender que os elementos que já integram os autos são suficientes para a formação do meu juízo acerca da matéria em questão.

Insurge-se o sujeito passivo em relação às duas infrações, aduzindo enfaticamente ser uma empresa prestadora de serviços de construção civil que nada produz fora dos canteiros de suas obras, apenas empregando na prestação dos referidos serviços, materiais adquiridos de terceiros. Com base nessa premissa, o autuado assevera que é prestadora de serviço enquadrado no item 7.02 do § 2º, do art. 1º da Lei Complementar 116/2003, ressaltando ainda, que também não está alcançado pela exceção contida no aludido dispositivo legal, por não produzir material algum fora da obra. Em suma, assegura que a exigência fiscal é indevida para as duas infrações do Auto de Infração, por não ser contribuinte do ICMS e que o procedimento por ele adotado está, também, acobertado pela legislação tributária estadual, citando o art. 352-A do RICMS-BA/97.

O autuante mantém a ação fiscal enfatizando que o autuado não entendera que o imposto exigido não se reporta à operação de compra e revenda de mercadorias, ou seja, comercialização, mas sim a falta de antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias, cuja alíquota aplicada tenha sido a alíquota interestadual, conforme previsto no art. 352-A do RICMS-BA/97. Não aborda o autuante em sua informação fiscal a respeito da infração 01 e conclui mantendo a ação fiscal.

Depois de examinar todos os elementos que compõem o presente Auto de Infração e pesquisar no INC -Informações do Contribuinte, verifíco que:

1. a empresa autuada está inscrita no cadastro estadual do ICMS na condição de Normal e CNAE Fiscal 4529299 – Outras Obras de Engenharia ;
2. adquiriu de outras unidades da federação, conforme se verifica através das notas fiscais colacionadas aos autos, fls. 08 a 45, os seguintes materiais: tinta e material para pintura, revestimento cerâmico, vergalhão, distanciador plástico, telhas, sistema de ventilação, etc.

Portanto, está devidamente caracterizada, que se trata de operação interestadual de aquisição de materiais destinados à aplicação na prestação de serviços sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) de competência dos Municípios, fora do campo de incidência do ICMS.

A Lei Complementar 87/96 estabelece no seu art. 3º, V, que:

*“Art. 3º O imposto não incide sobre:*

*[...]*

*V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;”*

O inciso IV do art. 355 do RICMS-BA/97, com base na Lei nº 7.014/96 estabelece:

*“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*[...]*

*IV - a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como de competência tributária dos Municípios, sendo a mercadoria destinada a emprego na prestação de tal serviço, a menos que haja indicação expressa de lei complementar acerca da incidência do ICMS nos fornecimentos a serem efetuados pelo prestador;”*

A Lei Estadual de nº 8.967/03 que instituiu o ICMS antecipação parcial no Estado da Bahia no seu art. 2º acrescentou os seguintes dispositivos à Lei nº 7.014/96:

*I - o art. 12-A, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004:*

*“12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”;*

*[...]*

*III - o inciso III ao caput do art. 23: em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.”;*

*IV – o § 6º ao art. 26:*

*“§ 6º O valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes inscritos na condição normal, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento”.*

Depreendo da análise da operação mercantil objeto da autuação e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial, que se trata de operações de aquisição de materiais praticada por estabelecimento não contribuinte do ICMS, e sem incidência do imposto (art. 3º, V da LC 87/96).

A Lei Estadual definiu como fato gerador do ICMS antecipação parcial (art. 12-A da Lei nº 7.014/96): “as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização”, e no seu parágrafo primeiro estabeleceu que a antecipação parcial “não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por: isenção e não-incidência” e o § 2º autoriza o regulamento para fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.

Entendo que a operação mercantil objeto da autuação, conforme inicialmente exposto, não se refere à aquisição de mercadoria destinada à comercialização, portanto não ocorreu o fato gerador do imposto, conforme definido na Lei Complementar e Estadual, e tendo a mencionada Lei autorizado apenas que o regulamento fizesse exclusões de antecipação parcial, qualquer interpretação que venha ser dada ao art. 352-A, § 3º do RICMS/BA, colide com os dispositivos legais supra citados.

Convém ressaltar que, conforme disposto na legislação tributária relativa ao ICMS, em se tratando de operação mercantil interestadual de aquisição de materiais, destinados a não contribuinte do ICMS, na condição de consumidor final, a alíquota aplicável na operação é a prevista para as operações internas (art. 155, VII, “b” da Constituição Federal).

Tendo o remetente, na situação presente, destacado a alíquota prevista para as operações interestaduais, em vez da alíquota interna, o imposto que deixou de ser recolhido é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias, não figurando o Estado destinatário como pólo ativo desta relação jurídica.

Nestas circunstâncias, não sendo o autuado contribuinte do ICMS entendo que é insubsistente a exigência de imposto tanto pela antecipação na qualidade sujeito passivo por substituição (infração 01), quanto pela a antecipação parcial (infração 02).

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou comprovado o não cometimento, por parte do autuado, das duas infrações que lhe foram imputadas.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **079269.0201/06-7**, lavrado contra **CONSTRUTORA TODA DO BRASIL S/A**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

JOSE FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR