

A. I. Nº - 121644.0003/06-1  
AUTUADO - TRANSPORTE CEAM LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ LIMA DE MENEZES  
ORIGEM - INFAC SANTO AMARO  
INTERNET - 31.01.07

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0002-02/07**

**EMENTA: ICMS.** 1. ALÍQUOTA. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DE SERVIÇOS RODOVIÁRIOS DE CARGAS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. RECOLHIMENTO A MENOS. Nas prestações em que os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Revisão fiscal comprova que as operações se destinaram a pessoas que não se enquadram no conceito de contribuintes, por se tratar de construtoras. Infração caracterizada. 2. LIVROS FISCAIS. RAICMS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO. Fato não contestado. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Nas transferências de mercadorias é cabível a cobrança da diferença de alíquotas. Infração elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/06/2006, e reclama o valor de R\$ 25.393,10, em razão dos seguintes fatos:

1. Recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 19.119,10, em decorrência de erro na aplicação da alíquota cabível nas prestações de serviços de transportes rodoviários de carga, regularmente escrituradas, relativas ao período de agosto, outubro a dezembro de 2001, fevereiro, julho, agosto a dezembro de 2002, janeiro, fevereiro e setembro de 2003, março, maio, junho, agosto e dezembro de 2004, janeiro a junho, agosto, outubro e dezembro de 2005, conforme demonstrativo às fls. 09 a 11.
2. Recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 536,28, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas prestações de serviço de transporte rodoviário, nos meses de novembro e dezembro de 2004, e abril de 2005, conforme demonstrativo à fl. 14.
3. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 5.737,72, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no período de junho de 2001, março a novembro de 2003, março e junho de 2004, conforme demonstrativo e documentos às fls. 15 a 61.

O sujeito passivo, por seu representante legal, em sua defesa administrativa às fls. 63 a 67, impugnou o lançamento consubstanciado no Auto de Infração com base nos seguintes fundamentos de fato e de direito.

Com relação a infração 01, foi argüido pelo sujeito passivo a nulidade deste item com base nas seguintes preliminares:

a) Fundamento legal apontado não condiz com o conteúdo da acusação fiscal - Alega que não restou devidamente comprovado nos autos pela fiscalização de que houvesse prestado serviços para pessoas não contribuintes do imposto. Aduz que todos os tomadores de serviços cujo valor da prestação está sendo exigido o imposto possuem inscrição estadual, e não existe nos autos qualquer prova de que não foram adquiridas as mercadorias transportadas para comercialização, ou prova que demonstre a atividade dos destinatários das mercadorias constantes nos CTRCs.

b) Indicação imprecisa do fato gerador da obrigação dada como infringida – Argumenta que o dispositivo dado como infringido, o artigo 51, inciso I, alínea “b”, do RICMS/97, está revogado pelo Decreto nº 7.886 de 29/12/2000.

Quanto a infração 03, invoca o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, para alegar que o fato gerador do período de 30/06/2001 foi atingido pela decadência pois o lançamento somente ocorreu em 04/07/2006, tendo ultrapassado o prazo de cinco anos.

Além disso, diz que a maior parte do seu ativo imobilizado e materiais de uso e consumo pelo contribuinte no Estado da Bahia são provenientes de transferências de sua matriz no Estado de São Paulo, o que no seu entendimento implica na não incidência do imposto, a teor do disposto no artigo 3º, VI, da Lei Complementar nº 87/96.

Com esse argumento, pede a exclusão dos valores relativos a transferência do ativo imobilizado e material de uso e consumo.

Prosseguindo, salienta que em virtude de ter aderido ao Convênio ICMS nº 106/96, com alteração do Convênio ICMS nº 95/99, implicou na sua obrigação do recolhimento do ICMS somente sobre o total de suas prestações de serviços, pois com a adesão ao crédito outorgado abriu mão do aproveitamento de quaisquer outros créditos. Pede que, se for o caso, que seja revisto o lançamento fiscal para que seja deduzido dos valores cobrados o correspondente a 20% do débito do ICMS, em razão de sua opção pelo crédito outorgado.

Por fim, requer a nulidade da autuação, ou caso contrário a procedência parcial do item 03.

Requer ainda que a intimação da decisão proferida nos autos seja encaminhada ao endereço: Rua Frei Damião, 805 (Via Anchieta KM 16,5) CEP 09695-100 – Vila Paulicéia – São Bernardo do Campo – Estado de São Paulo.

Na informação fiscal às fls. 76 a 90, o autuante sustenta a inexistência de vício que viesse inquinar de nulidade o Auto de Infração, ressaltando que a infração e o infrator estão plenamente identificados; os dispositivos foram indicados corretamente; o agente está legalmente investido de suas funções, contendo os autos todos os elementos necessários à configuração do direito da Fazenda Pública, e o sujeito passivo pôde exercer a ampla defesa e o contraditório.

No mérito, esclareceu que o débito da infração 01 está devidamente demonstrado nos papéis de trabalho, nos quais as prestações encontram-se individualizadas pelos documentos fiscais emitidos (fls. 09 a 11).

Afirmou que os tomadores dos serviços são construtoras que adquirem materiais transportados (na maioria asfalto) para aplicação em serviços sujeitos à competência tributária municipal, e salienta que a defesa não contesta este aspecto factual, limitando-se a dizer (fl. 64) que os tomadores possuem inscrição estadual.

Teceu comentários sobre a definição de contribuinte do ICMS e a condição dos tomadores dos serviços à luz do inciso XII do § 2º do artigo 155 da CF/88, e do artigo 4º da LC nº 87/96.

Em seguida, comentou sobre o lançamento tributário por homologação e de sua imprescindibilidade à luz do artigo 150 do CTN, destacando que a efetivação do lançamento é dever da administração tributária.

Sobre argüição de decadência dos fatos geradores ocorridos até junho de 2001, citou a jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Supremo Tribunal de Justiça, e expressou o seu entendimento no sentido de que o prazo decadencial em matéria tributária, qualquer que seja a modalidade de lançamento, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no § 4º do artigo 150 do CTN.

No caso, esclarece que o auto de infração foi lavrado em 30/06/2006, e se reporta a fatos geradores a partir de junho de 2001, e que o prazo decadencial tem início em 01/01/2002, e que somente em 31/12/2006 é que estaria extinto o crédito em relação aos fatos geradores ocorridos até a citada data.

Quanto a infração 03, referente ao diferencial de alíquotas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, o preposto fiscal acolheu as razões defensivas no sentido de que as aquisições interestaduais decorrentes de transferências não configuram operação de circulação de mercadorias, bem assim, que sendo o contribuinte optante pelo regime do pagamento diferenciado, e não tendo feito utilização de quaisquer créditos fiscais, estaria amparado pelo disposto na alínea “c” do inciso IV do artigo 7º do RICMS/97. Reconhece seu erro e pugna pela improcedência deste item da autuação.

Considerando a alegação defensiva de que não restou devidamente comprovado nos autos pela fiscalização de que houvesse prestado serviços para pessoas não contribuintes do imposto, e que todos os tomadores de serviços cujo valor da prestação está sendo exigido o imposto possuem inscrição estadual.

Considerando ainda que o demonstrativo de débito referente às prestações de serviços constante às fls. 09 a 11, que instrui este item da autuação, embora faça uma descrição analítica dos documentos fiscais e do cálculo efetuado, não constam especificados os nomes dos tomadores dos serviços.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, na pauta suplementar do dia 12/09/2006 baixou o processo em diligência à ASTEC/CONSEF para que, com base nos respectivos CTRCs, fosse refeito o demonstrativo constante às fls. 09 a 11, indicando o nome das empresas ou pessoas físicas destinatárias das operações, e respectivas IE, CNPJ ou CPF, e fosse demonstrado também o motivo porque tais destinatários foram considerados como não contribuintes do ICMS.

Cumprida a diligência, foi emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 0189/2006, sendo informado que foi devidamente reproduzido o demonstrativo solicitado no despacho da diligência, com a inclusão do nome das empresas destinatárias com os respectivos números da inscrição estadual e do cadastro nacional de pessoas jurídicas, bem assim, que foram efetuadas pesquisas junto ao Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA, sendo constatado que todos os destinatários são empresas de construção civil, conforme levantamentos e extratos às fls. 96 a 108. Conclui que ficou evidenciado que as prestações de serviços de transportes foram efetuadas para empresas de construção civil, razão pela qual foram consideradas não contribuintes do ICMS.

O autuado foi intimado pela Infaz Santo Amaro (fl. 111), mediante a entrega dos documentos às fls. 96 a 108, para sua manifestação, nos termos do art. 149-A combinado com o artigo 18, § 1º, do RPAF/99.

Através do Processo nº 202752/2006-4, o sujeito passivo não concordou com a informação do revisor fiscal, argumentando que não restou detalhado no demonstrativo elaborado que todos os tomadores dos serviços de transportes não são contribuintes do ICMS no Estado de destino, e ressaltou que por possuírem inscrição estadual, isso seria um fator decisivo para a verificação da

incidência do ICMS. Além disso, salienta que não há nos autos qualquer comprovação de que os tomadores dos serviços de transportes não adquiriram as mercadorias transportadas para comercialização, concluindo que a acusação fiscal está baseada em mera conjectura, por entender que não está demonstrada a atividade dos destinatários das mercadorias.

Reitera os termos de sua defesa anterior juntamente com esses argumentos, requerendo a improcedência da autuação.

O processo foi incluído na pauta suplementar do dia 19/12/07, para discussão acerca da necessidade de ser dada ciência ao autuante sobre o resultado da revisão fiscal, e ser reaberto o prazo de defesa ao contribuinte, sendo decidido pela desnecessidade de tais providências.

## VOTO

As infrações imputadas ao contribuinte supra são concernentes a falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS em razão de: 1) erro na determinação da base de cálculo, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviço de transportes rodoviários de carga para pessoas não consideradas contribuintes do ICMS, sendo aplicada alíquota de 12% ao invés de 17%, relativamente a operações regularmente escrituradas, conforme demonstrativo às fls. 09 a 11. 2) erro na apuração dos valores do imposto nas prestações de serviço de transporte rodoviário; 3) diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento.

Quanto a arguição de decadência do crédito tributário, relativo ao fato gerador ocorrido no período de 30/06/2001, observo que não assiste razão ao autuado, pois o parágrafo único do artigo 173, do CTN, deixa claro que o prazo definitivo para constituição do crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que tenha sido iniciada a referida constituição pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. No caso presente, o lançamento de ofício foi constituído a partir da ciência do Auto de Infração no dia 04/07/06, se reporta a fato gerador a partir de junho de 2001, e consequentemente, o prazo decadencial tem início em 01/01/2002, contando daí o prazo decadencial, incorrendo, assim, a alegada decadência do crédito tributário, nos termos artigo 965, I, do RICMS/97. Do que se conclui que o direito de o Estado constituir o crédito tributário, mediante o lançamento, ainda não estava decaído.

Ainda como preliminar, argüi também o patrono do autuado, em sua peça impugnatória que o lançamento é nulo, uma vez que não se encontra dentro das formalidades legais, faltando-lhe a motivação e a correta capitulação legal.

Quanto a alegação de erro na capitulação legal, não obstante a citação de dispositivo revogado, não acato esta preliminar, pois consoante o disposto no art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, e no caso, o sujeito passivo entendeu perfeitamente o fato imputado, conforme demonstra seu argumento de mérito que será apreciado posteriormente.

Sobre a preliminar de que o fundamento legal apontado não condiz com o conteúdo da acusação fiscal, observo que todas as acusações fiscais estão efetivamente motivadas no auto de infração, cuja descrição dos fatos foi feita de forma clara e com a indicação das datas das ocorrências, base de cálculo, alíquota aplicada e o débito apurado. Mais ainda, trouxe o Fiscal Autuante, com o Auto de Infração, os anexos, onde se tem a prova documental inerente a cada acusação, e neles estão especificados todos os elementos (período de apuração, número, data e valores dos documentos fiscais), inclusive cópias dos documentos fiscais utilizados, elementos esses, obtidos através da própria escrita do autuado, ou seja, nos demonstrativos que instruem cada item é possível identificar o real motivo da autuação, permitindo o perfeito entendimento de cada

ocorrência. Assim, motivação há. Se corretas ou não a exigência, isto será motivo de apreciação quando do mérito de cada uma.

Assim, ficam afastadas todas as preliminares de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, cujos fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie as disposições contidas no artigo 18, incisos II e III, do RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

No mérito, na análise das peças processuais, verifico que a infração imputada ao contribuinte é concernente a recolhimento a menos do ICMS por erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviço de transportes rodoviários de carga para pessoas não consideradas contribuintes do ICMS, sendo aplicada alíquota de 12% ao invés de 17%, relativamente a operações regularmente escrituradas nos livros fiscais.

O sujeito passivo sustenta que todos os conhecimentos de transportes emitidos no período objeto da autuação se referem a operações interestaduais destinadas a serviços de transporte a contribuinte do imposto.

O autuado não trouxe aos autos qualquer prova de sua alegação, tendo argüido que não restou devidamente comprovado nos autos pela fiscalização de que houvesse prestado serviços para pessoas não contribuintes do imposto.

Na fase de instrução foi observado que o demonstrativo de débito referente às prestações de serviços constante às fls. 09 a 11, que instrui este item da autuação, embora faça uma descrição analítica dos documentos fiscais e do cálculo efetuado, não constam especificados os nomes dos tomadores dos serviços, e também não existia prova de que os destinatários não eram contribuintes do ICMS.

Por conta disso, o processo foi baixado em diligência para que, com base nos respectivos CTRC's, fosse refeito o referido demonstrativo, indicando o nome das empresas ou pessoas físicas destinatárias das operações, e respectivas IE, CNPJ ou CPF, e fosse feita uma pesquisa da real condição de cada empresa tomadora do serviço de transporte, demonstrando ao final o motivo porque tais destinatários foram considerados como não contribuintes do ICMS.

Esta providência foi devidamente cumprida por fiscal estranho ao feito, sendo emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 0189/2006 e colacionado aos autos o demonstrativo das prestações de serviços contendo os dados cadastrais dos destinatários e extratos de consulta cadastral ao SINTEGRA, concluindo que realmente todos os destinatários relacionados tratam-se de construtoras com atividade econômica voltada para o ramo engenharia civil, tais como, edificações residenciais, comerciais e industriais, serviços técnicos de engenharia, e obras viárias (fls. 97 a 108).

Portanto, como a questão discutida neste processo se resume exclusivamente se as operações foram ou não destinadas a não contribuintes do ICMS, acolho o resultado da revisão fiscal, constante do supra citado parecer, pois foram trazidos ao processo todos os elementos necessários para o esclarecimento da lide, qual seja, que efetivamente os destinatários não são contribuintes do ICMS, eis que, todos se tratam de construtoras, conclusão essa baseada em consultas ao SINTEGRA.

O SINTEGRA como se sabe, significa Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços, e consiste num conjunto de procedimentos administrativos e de sistemas computacionais de apoio que foi implementado simultaneamente pelas Administrações Tributárias de todas as Unidades da Federação, cujo objetivo é o de propiciar maior agilidade e confiabilidade ao tratamento das informações recebidas dos contribuintes e à troca de dados entre as unidades da Federação.

O intercâmbio de informações pelo SINTEGRA é feito pelas Secretarias de Fazenda que disponibilizam mensalmente, via Internet, para acesso e captura pelos outros Estados, os dados coletados junto aos seus contribuintes e que dizem respeito a operações com mercadorias e prestações de serviços por eles realizados com clientes e fornecedores de outros estados. Para o contribuinte: fornece informações cadastrais simplificadas e para as Secretarias de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal: além dessas, os dados sobre operações interestaduais e internas com mercadorias e prestação de serviços e dados sobre omissão de entrega de informações.

Nas informações cadastrais simplificadas são fornecidos o CNPJ (CPF nos casos de dispensa de CNPJ), Inscrição Estadual, Razão Social, Endereço, Telefone, Endereço Eletrônico, Atividade Econômica, Situação cadastral, Data da Situação Cadastral e Regime de Apuração do contribuinte.

A importância dessas informações cadastrais é que possibilitam que sejam confirmadas, com antecedência, ou mesmo no momento da realização de uma transação comercial ou contratação do serviço, a veracidade dos dados informados pelo fornecedor (ou prestador do serviço), ou pelo comprador (ou tomador do serviço), sendo possível verificar a situação cadastral do cliente ou fornecedor em relação ao cumprimento de suas obrigações tributárias, se está HABILITADO, NÃO HABILITADO no seu Estado, inclusive sua atividade econômica.

Saliento que o autuado tomou conhecimento da revisão fiscal, exerceu a ampla defesa, porém não apresentou qualquer fato ou documento contrário ao resultado do trabalho revisional, notadamente que as mercadorias transportadas para os tomadores de serviços cujo valor da prestação está sendo exigido o imposto foram transportadas para fins de comercialização.

Sobre a pretensão de que seja considerado na apuração o crédito outorgado de 20%, em razão de sua adesão ao Convênio ICMS nº 106/96, com alteração do Convênio ICMS nº 95/99, o seu pleito não encontra amparo no RICMS/BA.

Desta forma, tendo em vista que foram incluídos na apuração do débito CTRCs correspondentes a prestação de serviço de transporte de carga a pessoas que se enquadram no conceito de contribuintes do ICMS, considero correto o procedimento fiscal, eis que, conforme relação e respectivas consultas ao SINTEGRA, as prestações de serviços de transportes foram a não contribuintes do ICMS localizados em outras unidades da Federação, cabível a alíquota de 17%, nos termos do artigo 50, inciso I, alínea “b”, do RICMS/97.

Com relação a infração 02, observo que o sujeito passivo em sua impugnação não fez qualquer referência a esta infração, do que se conclui que o seu silêncio se caracteriza como uma aceitação tácita da acusação fiscal.

No tocante a infração 03, referente ao diferencial de alíquotas nas aquisições de bens do ativo imobilizado, tendo em vista que o preposto fiscal autuante acolheu as razões defensivas no sentido de que as aquisições interestaduais decorrentes de transferências não configuram operação de circulação de mercadorias devido ao fato do contribuinte ser optante pelo regime do pagamento diferenciado, e não ter feito utilização de quaisquer créditos fiscais, estando, desta forma, amparado pelo disposto na alínea “c” do inciso IV do artigo 7º do RICMS/97, não subsiste a infração.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE – ITEM 1º DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Minha discordância é quanto à conclusão do voto do nobre Relator no caso do item 1º deste Auto de Infração, que diz respeito à alíquota aplicável na tributação, pelo ICMS, das prestações interestaduais de serviços de transporte efetuadas a tomadores de serviços não contribuintes do imposto.

Inicialmente, observo que o fiscal, na descrição da suposta infração, diz que a alíquota neste caso seria de 17%, conforme determina o art. 51, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA. Essa menção ao art.

51, I, “b”, está duplamente errada. Primeiro, porque a referida alínea “b” se encontra revogada há muito tempo – ela foi revogada pela Alteração nº 21 (Decreto nº 7.886/00). Segundo, porque a mencionada alínea se referia à alíquota de 7%, aplicável às operações internas com gado e produtos comestíveis resultantes do seu abate, nada tendo a ver, portanto, com a situação em exame.

Faço esse registro apenas de passagem, mas não é esse o objeto de minha preocupação. O que realmente me inquieta é a forma como está sendo conduzida a análise do mérito, da parte substancial da questão.

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

A interpretação desse dispositivo requer que se atente para dois aspectos básicos:

- a) em se tratando de “operações com mercadorias”, leva-se em conta o fato de o “destinatário” ser ou não contribuinte;
- b) já no caso de “prestação de serviço de transporte”, o que interessa saber é se o “tomador do serviço” é ou não contribuinte.

Aqui surge o primeiro problema: não haja prova, nos autos, de quem foram os “tomadores” dos serviços. Este é um ponto fundamental, porque, para fins de aplicação da alíquota, no caso de prestação de serviço de transporte, o que importa não é a pessoa do “destinatário” dos bens, mas sim do “tomador” do serviço, que tanto pode ser o remetente (nas vendas CIF) como o destinatário (nas vendas FOB).

Eis o que prevê o art. 50, I, “b”, do RICMS/BA:

“Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I – 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subseqüente:

- .....
- b) nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto;”

Friso bem a questão: em se tratando de mercadorias, o dispositivo leva em conta os “destinatários”; porém, no caso de serviços de transporte – e esta é a situação do presente caso –, o dispositivo se refere é à pessoa dos “tomadores dos serviços”, ou seja, daqueles que contrataram o serviço.

No presente caso, o fiscal não anexou aos autos os Conhecimentos de Transporte, de modo que não se dispõe de elementos para saber quem são os tomadores dos serviços.

Na diligência à fl. 95 (na qual não consta a minha assinatura), foi solicitado que se refizesse o demonstrativo às fls. 9 a 11, indicando o nome das empresas ou pessoas físicas “destinatárias das operações”.

Ora, como se trata de prestações de serviços de transporte, o que deveria ter sido solicitado seria a indicação dos nomes das pessoas “tomadoras dos serviços”, e não das “destinatárias das mercadorias”. Não se trata de mero jogo de palavras, mas de questão substancial.

Em cumprimento à citada diligência, foram anexadas aos autos as relações às fls. 97 a 100, que especificam os “destinatários”.

E os tomadores dos serviços, quem são? Seriam os destinatários? Ou seriam os remetentes?

Como se sabe, quando a venda é FOB, o tomador é o destinatário, mas, quando a venda é CIF, o tomador é o remetente. Neste caso, as vendas foram CIF ou FOB?

Ninguém se preocupou em examinar isso.

Só esse fato já é bastante para a anulação do lançamento.

Mas não é só.

No caso do item 1º deste Auto, os “destinatários” estão especificados nos instrumentos às fls. 97 a 100. Com exceção de um (fl. 98), todos os demais destinatários são inscritos como contribuintes do ICMS nos respectivos Estados. Trata-se de empresas de construção civil.

O fiscal autuante, sem dizer no Auto de Infração por qual razão considerou que os destinatários das mercadorias não seriam contribuintes do ICMS, 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 do imposto.

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, em linhas gerais, 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).

Na Bahia, a regra geral é de que as empresas de construção civil são consideradas contribuintes do ICMS (art. 541 do RICMS); só excepcionalmente elas são consideradas não contribuintes (art. 542).

Com efeito, o Regulamento começa especificando os casos em que as construtoras são contribuintes (art. 541), e só depois é que ressalva quando elas não são contribuintes (art. 542).

Note-se que os arts. 541 e 542 estão contidos numa seção denominada “Da Incidência e da Não-Incidência do Imposto”. Logo, não se pode, aprioristicamente, sem exame de cada caso, afirmar se uma construtora é ou não contribuinte do ICMS.

Em princípio, o fato de o contribuinte ter inscrição no cadastro de contribuintes constitui 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: 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: “com incidência 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, entre parênteses, a Lista ressalva os casos em que as mercadorias fornecidas pelos prestadores de serviços são tributadas pelo ICMS.

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 13 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, 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 (subitem 7.02).

Ou seja, empresas de construção civil pagam ISS pelos serviços, mas podem ser contribuintes do ICMS quando fornecem mercadorias.

Aprofundando a análise, vou agora para o art. 2º, IX, “a”, do RICMS/BA, segundo o qual ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

“IX - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, o fornecimento de materiais se sujeitar à incidência do ICMS, a saber (Anexo 1):

a) fornecimento, pelo prestador do serviço, de mercadoria por ele produzida fora do local da prestação do serviço:

1 - nos casos de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços ou obras auxiliares ou complementares;

2 - nos casos de conservação, reparação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres;”

Corroborando o meu entendimento de que, na Bahia, a legislação trata as empresas de construção civil como contribuintes do ICMS, chamo a atenção para a regra do art. 59, III, do RICMS/BA:

“Art. 59. A base de cálculo do ICMS, nos fornecimentos de mercadorias por prestadores de serviços de qualquer natureza, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

.....  
III – no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, houver a incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias fornecidas, o preço corrente das mercadorias fornecidas ou empregadas pelo prestador (art. 2º, IX).”

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. Note-se que o RICMS/BA, ao estipular as condições para a inscrição no cadastro estadual, prevê, no art. 150, I, “i”:

“Art. 150. Inscrever-se-ão no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciarem suas atividades:

I – na condição de CONTRIBUINTE NORMAL:

.....  
i) as empresas de construção civil, quando legalmente consideradas contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543);

O RICMS/BA tem um capítulo específico para empresas de construção civil. De acordo com o inciso I do art. 543 do RICMS/BA, a empresa de construção civil deve inscrever-se como contribuinte “normal”; opcionalmente, porém, pode ela inscrever-se no segmento “especial”, nas hipóteses do inciso II.

Com efeito, assim dispõe o referido art. 543:

“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.

Note-se que, nos termos do inciso II, o advérbio “opcionalmente” denota que a inscrição como contribuinte “especial” constitui exceção.

Aliás, o fato de ser inscrito como “normal” ou como “especial” é de importância secundária na definição da condição do contribuinte, haja vista a regra do 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.

Essa orientação tem ressonância no § 1º do art. 543:

“§ 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.”

Não sei de onde se tirou a idéia de que qualquer empresa em cuja denominação apareçam as expressões “construção”, “construtora” ou “engenharia” não são contribuintes do ICMS, só por essa circunstância.

Como é possível determinar a natureza efetiva de uma empresa analisando apenas a sua denominação?

A rigor, para decidir com justiça neste caso, teria de ser verificada a legislação de cada Estado, para saber como são reguladas as operações efetuadas pelas empresas de construção civil no âmbito de cada unidade federada envolvida neste caso (Paraíba, Pernambuco, Sergipe, Minas Gerais, Tocantins e Alagoas).

Neste caso, sem proceder-se ao exame dos fatos de forma concreta, mas apenas com base em conjecturas, está sendo lançado imposto supostamente recolhido a menos em decorrência de erro na aplicação da alíquota de 12%, nas prestações interestaduais de serviços de transporte de bens destinados a empresas de construção civil que, apesar de terem inscrição estadual, não seriam contribuintes do ICMS. Está sendo afirmado que os destinatários não são contribuintes, unicamente porque sua razão social contém elementos que aludem ao ramo da construção civil. Não foi sequer demonstrado nos autos se os “destinatários” dos bens são os “tomadores dos serviços” – aspecto já salientado no início do meu voto, e que constitui o cerne da questão.

Considero imprópria essa forma de interpretar a legislação e os fatos. Mesmo que os tomadores dos serviços sejam os destinatários dos bens – o que, insisto, não está demonstrado nos autos –, ainda assim resta a circunstância de que os documentos anexos extraídos do Sintegra (fls. 101 a 108) provam que os tomadores dos serviços são inscritos como contribuintes do ICMS nos cadastros dos Estados onde estão estabelecidos. Se são inscritos como contribuintes, é porque são contribuintes – até prova em contrário. Seguramente, só se poderia afirmar que os mesmos não são contribuintes se houvesse prova concreta nesse sentido.

Embora a matriz das legislações estaduais sobre o ICMS seja a Constituição e a Lei Complementar nº 87/96, cada Estado tem regras próprias no que concerne às empresas de construção civil. Noutro julgamento de que participei como relator, há algum tempo, envolvendo situação análoga à presente, cheguei a fazer uma pesquisa na legislação dos Estados destinatários. Por exemplo:

- a) no Estado de Alagoas, o Regulamento do ICMS prevê, no art. 698, que as empresas de construção civil são contribuintes do imposto, e no art. 702 estabelece a forma de cálculo e recolhimento do tributo por elas devido;

- b) o mesmo ocorre no Estado de Pernambuco, cujo Decreto nº 24.245/02 instituiu sistemática simplificada de tributação do ICMS para as empresas de construção civil;
- c) no Estado do Ceará, a atividade da construção civil também está sujeita ao pagamento de ICMS, prevendo o Regulamento do imposto, no art. 725, que o tributo devido pelas construtoras seja pago no momento da passagem da mercadoria no primeiro posto fiscal de entrada naquele Estado, salvo se for deferido prazo especial.

Em face desses elementos, nas vendas de mercadorias a empresas de construção civil localizadas naqueles Estados, bem como nas prestações de serviços de transporte em que figurem como tomadoras dos serviços empresas de construção civil neles estabelecidas, a alíquota aplicável é a de 12%.

Não pesquisei o regime legal dos outros Estados porque estou proferindo um voto discordante em torno de uma questão que já está decidida por esta Junta, sou uma voz solitária. Mas, se eu fosse o relator, aprofundaria o exame, como fiz no caso a que fiz alusão linhas atrás.

Em princípio, o item 1º deste Auto teria de ser declarado nulo, ou então seria preciso baixar os autos em diligência para que fosse checado, em relação a cada destinatário, primeiro, se ele, de fato, é ou não contribuinte do imposto estadual, e segundo, se foi ele o tomador do serviço, ou se o tomador foi o remetente.

Insisto neste ponto: 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. Noto que, de acordo com o que consta nos autos, os “destinatários” (das mercadorias, e não os “tomadores dos serviços”, como prevê a norma) 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.

Nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, é nulo o lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, se houve a infração.

Voto pela NULIDADE do item 1º do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 121644.0003/06-1, lavrado contra **TRANSPORTE CEAM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 19.655,38, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício 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, 23 de janeiro 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR