

A. I. Nº - 206936.0011/06-1
AUTUADO - ARTEMP ENGENHARIA LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO BENJAMIN DE SOUZA MUNIZ
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 27. 09. 2007

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0300-01/07

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saída omitidas. Sujeito passivo comprova descaber parte da exigência tributária. Infração parcialmente subsistente. **2.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Documentos trazidos pelo impugnante geram revisão do lançamento. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/12/2006, exige o pagamento de ICMS no valor de R\$ 46.361,30, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2004 e 2005, exigindo imposto no valor de R\$ 34.883,21, acrescido da multa de 70%;

02 – recolheu a menos o ICMS concernente à antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, nos meses de janeiro a maio e julho a dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$ 11.478,09, acrescido da multa de 60%.

O autuado ingressou com impugnação às fls. 198 a 200, ressaltando que em relação à infração 01, identificara todas as omissões de saída apontadas pela fiscalização, tendo evidenciado que as mercadorias em referência não foram comercializadas, motivo pelo qual não foram emitidas as respectivas notas fiscais.

Argúi que as mercadorias tinham sido baixadas do estoque através de RM – Requisições de Materiais, para aplicação em diversas obras, conforme relação e RMs anexadas, as quais são

tributadas pelo ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de acordo com o transcrito art. 6º, inciso XIV, alínea “g” do RICMS/BA.

Acrescenta que as RMs são formulários internos, que acompanham o trânsito das mercadorias do almoxarifado para as obras onde serão aplicadas, servindo também como autorização de retirada física e baixa de estoque. Como a baixa do estoque foi realizada dessa forma, o SINTEGRA - Sistema Integrado de Informações sobre Operações não considerou tais saídas.

Argumenta que, assim, não cabe a cobrança do ICMS sobre essas saídas.

Ao abordar a infração 02, esclarece que tendo analisado todas as notas fiscais relacionadas pela fiscalização, verificou que o autuante não percebeu que alguns dos documentos fiscais contêm base de cálculo reduzida, o que veio a resultar na diferença apontada. Anexa planilha indicando as notas fiscais com base de cálculo reduzida não contempladas pelo Auditor Fiscal.

O autuado anexou às fls. 202 a 600 os seguintes documentos: cópia do Auto de Infração e seus anexos; relação das mercadorias e respectivas RMs aplicadas nas obras; e planilha de cálculo da antecipação parcial das notas fiscais que tiveram a base de cálculo reduzida, acompanhadas das cópias reprográficas das notas fiscais.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 603 a 607, argumentando que no caso da infração 01 não tem fundamento a alegação defensiva, tendo em vista que a emissão da nota fiscal é obrigatória, não se tratando de mera obrigação acessória. As mercadorias transitaram do estabelecimento do autuado para diversas empresas, nas quais foram prestados serviços da área da construção civil, conforme declara o próprio impugnante.

Observa que, em princípio, as mercadorias em questão são tributáveis, não o sendo apenas quando aplicadas na construção civil, caso em que incide o ISS, em conformidade com o art. 6º, inciso XIV, alínea “g” do RICMS/BA. Acrescenta que, entretanto, as mercadorias somente deixam de ser tributadas pelo ICMS se as operações correspondentes estiverem de acordo com o que determinam os artigos 542, inciso II; 544, § 3º; e 545, todos do RICMS/97, que transcreveu e que versam sobre as obrigações acessórias relativas a empresas do ramo de construção civil.

Salienta que se o contribuinte houvesse emitido as notas fiscais de saída e não informasse ao SINTEGRA, poder-se-ia aplicar tão somente a multa de 5% sobre o valor das operações ou prestações omitidas de arquivos magnéticos, exigidos na legislação tributária, em conformidade com o disposto no art. 915, inciso XIII-A, alínea “f” do RICMS/BA, principalmente por se tratar de empresa que apresenta características idôneas e que não causou embaraços durante a ação fiscal. Afirma que tendo ocorrido falta de emissão das notas fiscais em referência, torna-se inevitável a cobrança do imposto.

Tratando da infração 02, acata parcialmente os argumentos defensivos, considerando ter constatado que efetivamente deixara de observar que em algumas notas fiscais cabia a consideração das reduções da base de cálculo. Aduz que, no entanto, ocorreu apenas uma redução parcial no montante do débito, no valor de R\$ 3.831,25, restando a pagar o montante de R\$ 7.646,84, assim distribuído: R\$ 957,81 (01/2005); R\$ 64,33 (02/2005); R\$ 42,88 (05/2005); R\$ 9,31 (07/2005); R\$ 1.143,99 (10/2005); R\$ 2.326,86 (11/2005) e R\$ 3.101,69 (12/2005). Esclarece que nos demonstrativos anexados às fls. 608 a 619 todas as notas fiscais aceitas foram colocadas em negrito, para facilitar a sua identificação. Explica não ter acatado o pleito referente às demais notas fiscais, tendo em vista que tratam do valor do IPI e do serviço de transporte, os quais o contribuinte considerou que não integravam a base de cálculo. Lembra que de acordo com o art. 54 do RICMS/97, tanto o IPI como o frete compõem a base de cálculo da antecipação parcial.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente quanto ao mérito, devendo, no entanto, ser alterado o valor reclamado relativo à infração 02 para R\$ 7.646,84, passando o total do débito para o valor de R\$ 42.530,05.

Cientificado quanto ao teor da informação fiscal, o autuado se manifestou às fls 623 a 634 (repetida às fls. 637 a 648), arguindo que ao se referir à infração 01, o autuante apresentou conclusão totalmente dissociada da melhor interpretação da legislação tributária aplicável ao lançamento.

Realça que os serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres, nos quais se incluem aqueles prestados pelo impugnante, estão elencados nos itens 7.01 a 7.22 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº. 116/03 e sujeitos ao ISS, de competência municipal, inclusive os materiais aplicados, na forma do art. 7º da mesma lei, exceto em relação aos itens 7.02 e 7.05, que transcreveu. Alerta que nestes dois casos a exigência do ICMS se restringe apenas aos materiais produzidos pelo prestador do serviço fora do local da prestação, não atingindo, dessa forma, os materiais adquiridos de terceiros, que ficam sujeitos ao ISS. Como o autuado não produz material fora do local da prestação, entende que não se subsume à obrigação relativa ao ICMS.

Ressalta que na LC 116/03 não existe previsão de transferência da competência municipal para a competência estadual, nos casos de falta de emissão de documentação fiscal ou por falta de cumprimento de qualquer obrigação acessória vinculada à operação. Frisa, ademais, que a competência tributária é intransferível, razão pela qual a simples falta de emissão de nota fiscal ou de escrituração de livros fiscais não pode converter uma obrigação municipal em estadual.

Transcrevendo a cláusula segunda de seu Contrato Social, assevera que de acordo com seu objeto social, suas operações estão previstas no item 7.02 da LC 116/03. Menciona que o próprio CONSEF – Conselho de Fazenda Estadual tem reconhecido que as empresas especializadas em sistemas de ar condicionado central não são contribuintes do ICMS, em relação aos materiais aplicados na obra nem em relação aos ativos imobilizados adquiridos, transcrevendo, para tanto, a ementa e trecho do voto extraídos do Acórdão JF nº. 0535/99, que trata de ação fiscal referente a exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas (uso e consumo/ativo imobilizado).

Traz aos autos os artigos 6º, inciso XIV, alíneas “f” e “g” e 542 e incisos do RICMS/97, como reforço à sua tese de que não há incidência do ICMS em relação aos materiais aplicados na realização dos serviços que pratica, salientando que o autuante não mencionou tais dispositivos na informação fiscal, sobretudo porque essas normas não vinculam a desoneração à emissão de documento fiscal.

Reportando-se ao levantamento quantitativo de estoque, assevera que, a rigor, não se pode assegurar que as diferenças de estoque se constituam em vendas e aquisições de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, haja vista que outros fatores, tais como erro na denominação de determinado item, erros de contagem no inventário, perdas ocorridas no manuseio, etc., podem provocar divergências de estoque sem a ocorrência de ilícitos fiscais.

Alega que através da presunção legal relativa, que admite prova em contrário, prevista no art. 60, inciso II do RICMS/97, o fisco pode presumir a ocorrência de fato gerador, em razão de diferenças de estoque. Observa, entretanto, que o autuante não analisou as provas apresentadas, por considerar a presunção como absoluta.

Assegura que na presente situação existe um enorme manancial probatório de que as mercadorias que resultaram na suposta diferença, foram aplicadas em serviços sujeitos ao ISS, portanto não tributáveis pelo ICMS.

Esclarece que os referidos materiais foram baixados na conta Mercadorias através do documento interno Requisição de Materiais, enquanto que o custo dessas mercadorias foi lançado na conta Custo dos Serviços Prestados. Alega que esses dois elementos contábeis indicam claramente que as

mercadorias não “evaporaram”, como costuma acontecer com as mercadorias vendidas sem a emissão de notas fiscais, porém foram aplicadas em serviços sujeitos ao ISS.

Acrescenta que, além disso, estiveram à disposição do autuante os contratos de prestação de serviços e demais documentos referentes aos negócios praticados pelo estabelecimento, que em nenhum momento foram requisitados pela fiscalização. Entende que o autuante poderia ter submetido os contratos a perícia técnica na área de engenharia, para verificar se as mercadorias supostamente desviadas corresponderiam ou não àquelas aplicadas nos serviços contratados.

Destaca que o levantamento de estoques não pode ser utilizado em relação a fatos econômicos não sujeitos ao ICMS, arguindo que estando a mercadoria incluída na base de cálculo do ISS juntamente com o serviço, a eventual diferença de estoques autorizaria o fisco municipal a cobrar o imposto. Aduz que o próprio CONSEF já se manifestou sobre a impropriedade da aplicação do levantamento de estoques em empresas de construção civil, a exemplo do Acórdão JJF nº 039/99, cuja ementa transcreveu.

O impugnante afiança que o autuante confundiu os conceitos de obrigação principal, que decorre do fato gerador do imposto, com obrigação acessória, que não tem vínculo com o pagamento do imposto, tentando extrair uma obrigação tributária relativa ao ICMS em operações sujeitas ao ISS. Indaga se a confusão não teria decorrido do entendimento equivocado do § 3º do art. 113 do CTN – Código Tributário Nacional, que estabelece que a inobservância de uma obrigação acessória a converte em obrigação principal.

Entende que a falta emissão de nota fiscal, por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, converte-se em multa e não em imposto, concluindo que, entretanto, sequer cabe ao fisco estadual tal aplicação, por se tratar de operações sujeitas ao ISS.

Referindo-se à infração 02, alega que realizou novos cálculos concernentes à antecipação parcial, conforme apresenta no Anexo 1 (fls. 635/636).

Observa que a antecipação não incide sobre mercadorias aplicadas em serviços não sujeitos ao ICMS. Tece comentários a respeito da pretensão dos estados referente à cobrança de empresas de construção civil, do ICMS relativo à diferença de alíquotas, arguindo que o Convênio ICMS 71/89, que versa sobre o assunto, foi rechaçado pelas cortes onde tramitaram processos, citando como exemplos os processos RESP 219588/CE (RESP 1999/0053978-8), RESP 224498/MG e RESP 122202/MG (RESP 1997/0015748-2).

Argumenta que em decorrência desses fatos os estados se viram obrigados a formular o transcrito Convênio ICMS 137/02, que reconheceu a condição de não contribuintes das empresas de construção civil. Com base nesse acordo, o RICMS/BA desonerou as aquisições para o ativo imobilizado e material a ser aplicado em obras, através do artigo 5º, incisos e parágrafo e do artigo 7º, inciso I.

Frisa que apesar desse desdobramento, com o advento da antecipação tributária parcial foi introduzido um pretexto para a cobrança indevida do ICMS, através da interpretação equivocada do disposto no § 3º do art. 352-A do RICMS/BA. Trata-se da obrigatoriedade de pagamento do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas cadastrados na condição de especial ou por contribuintes inscritos na condição de normal, que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS.

Manifesta o entendimento de que esse dispositivo deve ser analisado tomando-se por base o instituto da substituição tributária, valendo-se do art. 6º, § 1º da Lei Complementar 87/96, onde somente é autorizada a cobrança do imposto relativo à diferença de alíquotas, através da antecipação total ou parcial, em relação a consumidor final que seja contribuinte do imposto, o que o impugnante não é.

Acrescenta que o próprio RICMS/BA exclui, através do art. 355, incisos IV, V e VII, a exigência de substituição tributária em relação aos materiais a serem aplicados nos serviços sujeitos ao ISS.

Assevera que o citado § 3º do art. 352-A mostra-se bastante limitado, para amparar a cobrança do imposto exigido, não devendo surtir efeitos com os não contribuintes. Lembra que esse dispositivo teve vigência apenas a partir de 01/03/2004, embora os valores lançados se refiram também a períodos anteriores.

Conclui, enfatizando que nunca foi nem é contribuinte do ICMS, estando enquadrado no item 7 da lista de serviços, sujeitando-se apenas ao ISS, por não produzir bens fora do local da prestação dos serviços; as mercadorias que adquire e aplica nos serviços também se encontram sob a regência do ISS; aplica-se a alíquota interna nas suas aquisições interestaduais, não tendo o Estado da Bahia competência para exigir o tributo eventualmente não lançado no Estado de origem; a norma que determina a exigência do ICMS sobre mercadorias destinadas a prestadores de serviços não se aplicam aos materiais aplicados nos serviços sujeitos ao ISS, alcançando apenas situações atípicas, nas quais os destinatários sejam também contribuintes do ICMS, que pratiquem operações mistas, por exemplo.

O autuante apresentou nova informação fiscal às fls. 660 a 663, mantendo as informações prestadas anteriormente.

Versa sobre a infração 01, afirmando que a alegação do impugnante de que desenvolve unicamente a atividade de construção civil não reflete a realidade, tendo em vista que além de efetuar a instalação e a manutenção de sistema central de ar condicionado, que estão sujeitas ao ISS, também compra e vende mercadorias, estando, desta forma, enquadrado na condição de contribuinte normal do ICMS, apresentando arrecadação desse imposto no valor de R\$ 219.973,11 no exercício de 2004 e de R\$ 321.112,19 em 2005.

Como o autuado comercializa mercadorias adquiridas de terceiros e ao mesmo tempo presta serviços da área da construção civil, estando sujeito tanto ao ICMS como ao ISS, entende que inquestionavelmente tem de cumprir as obrigações previstas nos artigos 542, inciso II, 544, § 3º e 545 do RICMS/97, que tratam sobre a emissão e escrituração de notas fiscais.

Enfatiza que o levantamento de estoque foi realizado de forma criteriosa, como reconhece o próprio contribuinte, apresentando-se totalmente apropriado ao caso em questão.

Ao tratar a respeito da infração 02, destaca que o § 3º do art. 352-A do RICMS/97 determina que a antecipação parcial do ICMS deve ser realizada pelos contribuintes inscritos na condição de normais, que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS. Argüi que o impugnante se insurge contra a cobrança por entender, de forma equivocada, que suas atividades somente estão sujeitas ao imposto municipal, o que se trata de uma percepção distorcida da realidade, visto ter ficado comprovado que ele se enquadra perfeitamente na situação prevista acima, tornando a exigência absolutamente pertinente.

No que diz respeito à retificação dos valores do imposto reclamado através dessa infração, diz que já fez as adequações correspondentes às comprovações apresentadas, conforme demonstrativo de fls. 608 a 619, quando o total do débito foi modificado para R\$ 7.646,84.

Afiança ser descabida a alegação de que os valores exigidos correspondem a períodos anteriores a 01/03/2004, data na qual o dispositivo regulamentar referente à antecipação parcial entrou em vigor, uma vez que os valores apurados se referem ao exercício de 2005.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente, devendo ser alterado o valor reclamado referente à infração 02 para R\$ 7.646,84, passando o total do débito para o valor de R\$ 42.530,05.

Tendo sido intimado para tomar ciência da nova informação fiscal, o sujeito passivo se pronunciou novamente às fls. 668 a 679, asseverando que em relação à infração 01 o posicionamento do autuante de que a emissão de nota fiscal não é obrigação acessória vai de encontro à legislação complementar e regulamentar, bem como à doutrina e à jurisprudência.

Visando apoiar a sua linha de argumentação, transcreveu os seguinte dispositivos legais e decisões: o art. 113, §§ 1º a 3º do CTN, bem como os artigos 140, 141 e 142 do RICMS/BA, que versam sobre obrigação tributária principal e acessória, estabelecendo que a falta de emissão de documento fiscal se constitui em descumprimento de obrigação acessória, condenando o contribuinte ao pagamento de multa e não de imposto; o entendimento referente à nota fiscal de serviço, extraído de “Nota Fiscal de Serviços de Boletim Bancário”, de autoria de Francisco Ferreira e a respeito de obrigações acessórias, originário do DEBRAE/RJ, *in* “Detalhes de Iniciando uma Empresa”; ementas relativas ao processo RESP 885259/MG e ao Acórdão CJF nº. 0030-11/03.

Para contestar o entendimento do autuante de que é devido o ICMS no caso de falta de emissão de nota fiscal referente a mercadorias aplicadas na construção civil, utilizou-se das Leis Complementares 116/03 (art. 1º, § 2º) e 87/96 (art. 2º, inciso IV), assim como os itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03. Salienta que não existe vinculação obrigatória entre a tributação pelo ISS e a emissão de documento fiscal, não existindo, de igual modo, subsunção entre as hipóteses de incidência do ICMS com os fatos que nortearam a autuação fiscal. Alega que a incidência do ICMS na construção civil se restringe aos materiais fabricados pelo prestador fora do local do serviço, o que não ocorreu no caso presente, já que as mercadorias foram adquiridas de terceiros.

O autuado realça que através da leitura dos dispositivos do RICMS/BA, já citados, bem como do seu art. 542 e incisos, se constata que o ICMS não incide sobre os materiais aplicados nos serviços de construção civil, não existindo regra que vincule essa não incidência à emissão da nota fiscal. Acrescenta que se existisse, a regra violaria o art. 113 do CTN e os mencionados dispositivos constantes das LCs 116/03 e 87/96.

A respeito da matéria em discussão, trouxe aos autos decisões do STF – Supremo Tribunal Federal, que negaram a pretensão do Estado da Bahia de cobrar ICMS de empresas de construção civil, sob o fundamento de que esses serviços estão sujeitos ao ISS, no que se refere aos processos AI 575337/BA e AI 255976/BA. Transcreveu, ainda, as ementas oriundas do CONSEF, relativas aos Acórdãos JJF 0204/99 e CJF 0272/01.

Em conclusão, observa que a autuação poderia gerar apenas a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória e que a incidência do ISS independe da regularidade fiscal da operação. Salienta que o silêncio do autuante em relação ao arrazoadado e à jurisprudência apresentados na defesa, somente pode ser interpretado como acatamento tácito dos mesmos, não restando outra alternativa ao CONSEF que não seja pela declaração da improcedência da autuação.

Em referência à infração 02, ressalta ter ficado constatado o silêncio do autuante em relação às arguições contrárias à exigência do imposto, o que se constitui, mais uma vez, em aceitação tácita da tese defensiva. Entende que a manifestação do preposto fiscal, refutando o cálculo da antecipação parcial não deve prevalecer devido à ilegalidade da imputação. Nesse sentido transcreveu novamente as ementas referentes aos processos AI 575337/BA e AI 255976/BA, emanados do STF.

Mantém os demais argumentos da impugnação original e peças aditadas ao presente processo.

VOTO

Observo que foram imputadas ao sujeito passivo duas irregularidades, sendo a primeira por falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão, tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. A segunda infração foi motivada pelo recolhimento a menos do imposto relativo à antecipação parcial.

Vejo que ao se referir à infração 01, o autuado pautou sua defesa com base nos seguintes pontos:

- 1) as mercadorias apontadas pela fiscalização como tendo saído sem notas fiscais, haviam sido enviadas para aplicação em serviço, acompanhadas de RM – Requisições de Materiais e que esse fato não poderia implicar na exigência de ICMS, considerando que é devido exclusivamente o imposto municipal (ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza);
- 2) a simples falta de emissão de nota fiscal ou de sua escrituração em livros fiscais não pode converter uma obrigação acessória municipal numa obrigação tributária principal referente a tributo estadual;
- 3) amparando-se em disposições contidas nas Leis Complementares 116/03 e 87/96, bem como no RICMS/97, argúi que não é contribuinte do ICMS, tendo em vista que o prestador de serviço relacionado na Lista de Serviços anexa à LC 116/03, somente se enquadra como tal quando fornece mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento fora do local de sua aplicação;
- 4) de acordo com diversos julgados oriundos do CONSEF e de outras instâncias, manifesta o entendimento de que as empresas de construção civil não se enquadram como contribuintes do ICMS.

A principal controvérsia que aqui precisa ser elucidada se refere a responder ao seguinte questionamento: o impugnante é ou não contribuinte do ICMS? O autuado baseia sua defesa, não apenas em relação a esta, como também no que se refere à segunda infração, em argumentar que se trata de contribuinte tão somente do ISS. Saliento que a despeito do autuado ter adotado essa linha defensiva, na cláusula segunda de seu Contrato Social consta que o objeto da sociedade, dentre outras atividades, é “a comercialização de artigos relacionados ao seu ramo de atuação”. Além disso, no Cadastro de Contribuintes deste Estado sua inscrição encontra-se na condição de NORMAL, enquanto sua previsão de vendas é da ordem de R\$ 2.853.187,17 e a de compras é de R\$ 3.519.257,87. Por outro lado, o estabelecimento recolheu de ICMS no exercício de 2004 a cifra de R\$ 219.973,11 e no ano seguinte o montante de R\$ 321.112,19, estando aí incluído o imposto relativo à antecipação parcial e aquele correspondente à sua condição de contribuinte cadastrado no regime normal de apuração.

Desta forma, entendo que não resta nenhuma dúvida em relação ao fato de que o autuado efetivamente é contribuinte do imposto estadual, conforme se depreende, inclusive, da leitura do art. 543, inciso I, do RICMS/97, que transcrevo em seguida:

“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;”

No que se refere aos julgados utilizados pelo impugnante em suas manifestações, saliento que na maioria das situações as autuações se trataram de imputações contra empresas que atuam exclusivamente no ramo da construção civil, que não realizavam operações relativas à circulação de mercadorias, nem produziam bens a serem aplicados nas obras, não sendo, desse modo, contribuintes do ICMS. Enquanto num dos casos a improcedência da ação fiscal decorreu da constatação de que os arquivos magnéticos utilizados no levantamento haviam sido gerados com erros, em outros a exigência tratava da cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota contra prestadores de serviço que não forneciam mercadorias, sendo contribuintes exclusivos do ISS.

No que tange ao levantamento quantitativo em si, ressalto que foram elaborados os demonstrativos pertinentes, tendo sido apontadas pelo autuante, de forma acertada, as quantidades de mercadorias omissas de emissão das notas fiscais correspondentes, registrando-se irregularidades tanto no que se refere a entradas como a saídas de mercadorias. Saliento que, inclusive, o próprio contribuinte concorda que o levantamento conduzido pela fiscalização foi realizado de forma criteriosa, apenas entendendo que a simples apresentação dos documentos de controle interno, denominados RM – Requisição de Materiais bastava para elidir a ação fiscal.

Assim, a infração 01 resta totalmente procedente.

Ao impugnar a infração 02, o autuado trouxe ao processo textos relativos a convênios e outras normas, bem como alguns julgados, todos relativos à exigência do ICMS. Constatado, entretanto, que todos os dispositivos e decisões tratam de forma direcionada da cobrança do imposto estadual referente à diferença de alíquota, nas aquisições interestaduais efetuadas por empresas construtoras, contribuintes exclusivos do ISS, o que não vem a ser o caso do impugnante. Saliento que o autuado se equivoca, igualmente, quando trata desta imposição tributária referindo-se a materiais destinados à aplicação em serviços ou menciona que a situação versa sobre substituição tributária.

Na realidade, a imputação decorreu do recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, correspondente a mercadorias para comercialização, adquiridas por contribuinte inscrito na condição de normal, que desenvolve atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS. Ressalto que para o caso em tela o § 3º, do art. 352-A, do RICMS/97, transcrito abaixo, estabelece que devem ser consideradas como adquiridas para comercialização, as aquisições de outras unidades da Federação, tributadas com base na alíquota interestadual, sendo devido o ICMS referente à antecipação parcial.

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, 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 IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

...

§ 3º Para os efeitos deste artigo, também serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por:

Nota: A redação atual do § 3º do art. 352-A foi dada pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05).

I - pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial;

II - contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS”.

Saliento que a despeito do autuado se insurgir contra a cobrança da antecipação parcial, por entender que não se enquadra como contribuinte do ICMS, conforme já explicitado na explanação concernente à infração anterior, ele efetivamente é contribuinte desse imposto, o que torna correta a exigência tributária.

Deste modo, além do sujeito passivo estar inscrito como normal, as notas fiscais de aquisição foram tributadas com a alíquota interestadual, fato que confirma a exigência do ICMS referente à antecipação parcial. Isto significa que mesmo que o autuado comprovasse a sua condição de não contribuinte do ICMS, não invalidaria a ação fiscal, já que utilizando-se de sua condição de contribuinte inscrito recebeu dos fornecedores de outros estados as mercadorias com a alíquota correspondente às operações interestaduais. Neste caso o imposto seria devido, de igual modo, conforme disposto do acima transcrito art. 352-A, § 3º do RICMS/97.

Tendo o impugnante argüido que a fiscalização se equivocara ao apurar o valor do débito, por não ter considerado a redução da base de cálculo verificada em diversas notas fiscais, o autuante refez o demonstrativo correspondente, acatando parcialmente as alegações defensivas, o que propiciou a redução do montante do débito para R\$ 7.646,84. Não concordou com o pleito concernente às demais notas fiscais, sob a justificativa de que o autuado não incluía valores correspondentes ao IPI e a despesas de transporte constantes nos documentos fiscais.

Observo que o sujeito passivo persistiu no entendimento de que ainda assim havia equívoco em relação aos cálculos correspondentes a nove notas fiscais. Tendo analisado as informações e alegações relativas aos referidos documentos, constatei que assiste razão ao contribuinte no que diz respeito às Notas Fiscais nºs 13.656 e 10.260 (10/2005), considerando que na primeira há redução da carga tributária para 8,8%, prevista no art. 77, inciso I do RICMS/97, enquanto que na segunda o autuante consignou uma base de cálculo em valor superior ao constante no documento fiscal no montante de R\$ 1.000,00.

Na Nota Fiscal nº 14.324 (11/2005) o valor de R\$ 716,32 deve ser excluído da base de cálculo, por se referir a serviços prestados. No entanto, não concordo com a argüição de que o ICMS relativo ao valor de R\$ 155,40 já tinha sido pago por substituição tributária, já que esse fato não está comprovado.

Em relação às Notas Fiscais nºs 72.688 e 552.729 (12/2005), o crédito fiscal correto no caso da primeira é de R\$ 2.355,61 e não de R\$ 1.994,41, enquanto que a segunda foi lançada em duplicidade pelo autuante.

Não acato as argüições defensivas de que os emitentes das Notas Fiscais 3.902, 1.209 (01/2005), 4.456 e 33.439 (11/2005) não são seus fornecedores, considerando que não foram trazidas as provas correspondentes a tais alegações.

Deste modo, refaço os cálculos referentes a esta infração, conforme tabela abaixo.

OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO
01/2005	957,81
02/2005	64,33
05/2005	42,85
07/2005	9,31
10/2005	882,24
11/2005	2.205,08
12/2005	2.265,70
TOTAL	6.427,32

Assim, a infração 02 resta parcialmente procedente, no valor de R\$ 6.427,32.

Ante todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206936.0011/06-1**, lavrado contra **ARTEMP ENGENHARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 41.310,53**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 34.883,21 e 60% sobre R\$ 6.427,32, previstas no art. 42, incisos III, II, alínea “d”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR