

Acórdão: 14.459/00/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.10101538-88  
Impugnante: EGF Engenharia Geotécnica e Fundações Ltda  
Proc.do Suj. Passivo: Adilson Guedes Bento  
PTA/AI: 01.000124758-30  
Inscrição Estadual: 062.291470.00-82(Autuada)  
Origem: AF/ Belo Horizonte  
Rito: Sumário

### **EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. Nas operações interestaduais que destinem bens e serviços para uso, consumo e ativo imobilizado de empresas não contribuintes do ICMS, a alíquota aplicável é a interna, cabendo o imposto ao Estado de origem (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1.988). Infração não caracterizada. Exigências fiscais canceladas. Lançamento improcedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as exigências de ICMS e MR, devido a título de diferença de alíquotas, relativo às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso, consumo e ativo imobilizado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 558 a 559, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 807 a 808.

### **DECISÃO**

O Fisco autuou indiscriminadamente todas as aquisições do sujeito passivo destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado ao entendimento de que o sujeito passivo é contribuinte normal, inclusive detentor de inscrição estadual.

Esclareça-se, inicialmente, que a autuada – EGF Engenharia Geotécnica e Fundações Ltda – tem como objeto a prestação de serviços de engenharia nos ramos de mecânica de solos e fundações, assessoria técnica, projetos, fiscalização e execução de obras de construção civil, estando, portanto, inserida no CAE 33.1.3.00.0, conforme documentos de fls. 02/03.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A lide tem como matéria de direito a aplicação do dispositivo da Carta Magna que trata do diferencial de alíquota, isto é, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, nas empresas de construção civil.

As atividades de construção civil, na constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1, de 1969, estavam sujeitas, em princípio, à incidência do ISS, obrigando-se a pagar o imposto em favor do Município da localização da obra.

Isto decorreu de outorga de competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Os serviços sobre os quais incide o ISS são aqueles descritos em lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31/12/68, posteriormente alterado pelo Decreto-lei nº 834, de 08/09/69, e, mais recentemente, pela Lei Complementar nº 56/87. Esse Decreto-lei estabelece normas gerais de direito financeiro aplicáveis ao ICM, hoje ICMS, e ao ISS, por isso, goza de “status” de lei complementar, no sentido material, conforme é reconhecido pela doutrina e jurisprudência do STF. Esta é a razão de sua alteração por lei complementar.

A área de incidência do ISS está assim delimitada no art. 8º do citado Decreto Lei nº 406/68:

“Art. 8º - O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º - O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias”.

Observe-se que os dois parágrafos do art. 8º estabeleceram regras para definir as atividades mistas, que envolvem prestação de serviços e fornecimento de mercadorias.

Nestas atividades mistas, é a lista de serviços que irá estabelecer o divisor de águas entre os campos de incidência do ISS e do ICMS. Portanto, é a fonte para responder, no caso concreto, as exigências desses dois impostos.

Atualmente, está em vigor uma nova lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 56/87, na qual a atividade da construção civil está inserida nos itens 32 e 33. O ISS tem como fato gerador a prestação dos serviços de:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“32 - execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

Podemos concluir com segurança que na atividade de construção civil a regra de tributação é a incidência do ISS, face a disposição expressa do item 32 da lista anexa ao Dec. Lei 406/68, com a redação da Lei Complementar nº 56/87.

O ICMS incidirá, excepcionalmente, sobre as mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da obra.

A nova ordem constitucional, a partir da Constituição/88, não alterou a situação das empresas de construção civil, em relação à incidência do ISS.

Primeiro, porque Constituição/88 excluiu da competência tributária dos Municípios apenas os serviços que compõem o perfil do ICMS, isto é, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.

Segundo, continua em vigor a Lista de Serviços anexa à LC 56/87, bem como foram recepcionadas as normas gerais estabelecidas pelo Decreto - Lei nº 406/68, naquilo que não conflitam com a nova ordem constitucional, conforme está disposto no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Transitórias.

Assim, em relação à construção civil, prevalece a incidência do ICMS para a hipótese de fornecimento de mercadoria produzida fora da obra.

Deste modo, as empresas de construção civil só serão contribuintes quando produzirem mercadorias fora da obra. A regra para a construção civil é não contribuinte do ICMS. Ser contribuinte do ICMS para as empresas de construção civil é exceção, só o será excepcionalmente.

Portanto, não é só o fato de uma empresa de construção civil estar inscrita no cadastro de contribuintes do Estado que a irá qualificar como contribuinte. A inscrição é uma formalidade, tendo como objetivo, principalmente, facilitar a movimentação de máquinas, equipamentos e outros bens inerentes à atividade.

Acrescente-se, ainda, que o conceito de contribuinte é um conceito legal, estando disposto no art. 121, § único, inciso I do CTN e no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96.

O Auto de Infração que está a exigir complementação de alíquota do ICMS, em operações interestaduais, de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo da empresa de construção civil tem de ser cotejado, ainda, com a regra constitucional do art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, que prescrevem:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

VIII - Na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

O texto constitucional é muito claro, não exigindo grande esforço de interpretação para compreender-lhe o sentido.

Assim, para a aplicação de alíquota em operação interestadual deve-se perquirir a condição do destinatário do bem e da prestação de serviço interestadual. Frise-se a alíquota a ser aplicada é determinada pela condição do destinatário.

Tratando-se o destinatário consumidor final de contribuinte do ICMS, a alíquota a ser aplicada, em operações interestaduais, é a interestadual.

Por outro lado, tratando-se o destinatário consumidor final de não contribuinte do ICMS, a alíquota a ser aplicada, em operações interestaduais, é a interna, cabendo o imposto ao Estado de Origem.

Como a Constituição/88 determina objetivamente que a alíquota aplicável nas operações interestaduais para consumidor final será definida pela circunstância do destinatário ser ou não contribuinte do ICMS, então de se questionar quais são os contribuintes do ICMS?

A resposta está na própria Constituição Federal, art. 155, I, “b”. Vejamos.

O aspecto material da hipótese da regra-matriz do ICMS é de que este imposto incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Logo, só pode ser sujeito passivo a pessoa que realiza à circulação de mercadorias e as prestações de serviços acima definidas.

O CTN define o contribuinte como “aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador” e responsável “aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, § único, incisos I e II).

Desta forma, contribuinte do ICMS é a pessoa que realiza operação ou prestação de serviços definidas na regra-matriz constitucional (art. 155, I, “b”). As empresas de construção civil, em regra, não têm relação pessoal e direta com as situações que constituam o fato gerador do ICMS, por isso, repita-se, em regra, não são

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuintes do ICMS. Serão contribuintes, excepcionalmente, na hipótese retro analisada, qual seja, quando produzirem mercadorias fora da obra.

Frise-se, a Constituição Federal no inciso VII do § 2º do art. 155, alíneas a e b, se refere a contribuinte espécie do gênero sujeito passivo.

A conclusão é de que somente as empresas de construção civil que realizem operações tributadas com o ICMS podem ser, excepcionalmente, contribuintes do ICMS, como tal estão obrigadas ao pagamento do diferencial de alíquota (obviamente que na proporção das operações tributadas pelo ICMS), quando adquirirem bens, oriundos de outros estados, destinados a seu uso, consumo ou ativo permanente.

O caso sob análise não se enquadra na conclusão acima mencionada. Na hipótese dos autos, o Fisco não demonstrou que a Autuada – EGF Engenharia Geotécnica e Fundações Ltda – praticou operações sujeitas a incidência do ICMS e qual o seu percentual em relação aos materiais de uso, consumo e ativo permanente adquiridos.

Portanto, como foi demonstrado à exaustão, a Autuada não é contribuinte do ICMS. Isto é, não pratica operação de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Por fim, como também foi demonstrado, o Estado de Minas Gerais não tem capacidade ativa para tributar, pelo diferencial de alíquota, mercadorias oriundas de outra Unidade da Federação destinadas à empresa de construção civil, não contribuinte do ICMS. Esta é a dicção do art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar improcedente o Lançamento, cancelando-se as exigências fiscais. Vencido o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) que o julgava procedente. Participou também do julgamento, o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 06/12/00.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Glemer Cássia Viana Diniz Lobato**  
**Relatora**

GCVDL/EJ