

PROCESSO - A.I. N º 02642750/91  
RECORRENTE - CONSTRUTORA PINHEIRO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0146/01  
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI  
INTERNET - 10.04.02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0145-11/02**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. **b)** UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INICIADOS EM OUTROS ESTADOS, NÃO VINCULADOS A OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES ALCANÇADAS PELA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não caracterizada. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições (e transporte) de materiais efetuadas por Construtora, quando esta não seja efetivamente contribuinte do imposto, ou seja, quando a mesma não fornecer mercadoria produzida fora do local da obra (situação confirmada em diligência realizada pela ASTEC), nos termos do art. 2º, inciso IX, c/c o art. 541, §1 e 543, inciso I, do RICMS/97, que se aplica retroativamente. 2. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA POR ATRASO NA ESCRITURAÇÃO. **b)** REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. MULTA PELA FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Deriva da não condição de contribuinte do imposto a inexistência de obrigatoriedade de cumprimento de obrigações de natureza acessórias. Decisão modificada. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A teor do art. 169, inciso I, alínea “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, vem o presente processo a esta Câmara para reexame da Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0146/01, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração epigrafado.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao recorrido o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de bens para o ativo fixo;
2. Falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS relativamente à utilização de serviços de transporte iniciados em outras unidades da Federação, não vinculados a operações ou prestações subsequentes alcançadas pela incidência do imposto ,
3. Falta de escrituração do livro RAICMS e de CTRCs no livro Registro de Entradas de Mercadorias e,

4. Falta de escrituração do livro Registro de Entradas de Mercadorias.

O julgamento de Primeira Instância foi pela Procedência integral da autuação, com a seguinte fundamentação, que ora transcrevemos, “*in totum*”:

*“Da análise das peças processuais, verifica-se que o recorrente, tacitamente, reconhece as exigências relativas ao descumprimento de obrigações acessórias, limitando-se a contestar o lançamento do crédito tributário inerente a diferença de alíquotas.*

*O contribuinte alega em seu favor a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários em razão da existência de Ação Cautelar Preparatória de Depósito, onde eram feitos, periodicamente, os depósitos judiciais das quantias impugnadas, suspendendo, assim, nos termos do art. 151, II, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário.*

*Diligência, neste sentido, constatou que as Notas Fiscais, objeto da autuação, não serviram de base para o cálculo dos valores recolhidos, através da via judicial. Conclui, que a afirmação de que foram feitos os depósitos judiciais das quantias impugnadas está equivocada, conforme demonstra através das relações apresentadas pela própria empresa, anexas às fls. 110 a 174 do PAF.*

*Alega também o recorrente, não ser contribuinte do ICMS, mas, sim, do ISS. Assim, o ICMS cabe ao Estado de origem, conforme art. 155 da CF. Aduz que admitindo-se ser caracterizado como contribuinte do ICMS, mesmo assim, não caberia a exigência por não ser consumidor final.*

*De acordo com a legislação da época, a empresa de construção civil, ao adquirir mercadorias de outras unidades da Federação, deveria efetuar o pagamento da diferença de alíquota, senão vejamos:*

*Com o advento do novo Sistema Tributário Nacional, trazido pela Constituição Federal de 1988, criou-se o ICMS em substituição ao ICM, imposto que foi regido provisoriamente pelo Convênio ICM 66/88 até o advento da Lei Complementar 87/96. O citado Convênio não trouxe como requisito para a definição do contribuinte do ICMS o requisito da habitualidade, como disposto à época do ICM.*

*Assim, o Estado da Bahia, por sua vez, repetiu o multicitado Convênio, e não trouxe tal requisito para a definição de contribuinte, o que gerou a exigência de pagamento de diferencial de alíquota de qualquer pessoa física ou jurídica que adquirisse em operação interestadual mercadorias para uso, consumo ou ativo imobilizado, conforme art. 2º, inciso II, da Lei nº 4.825/89, vigente à época dos fatos apurados, onde previa como fato gerador do ICMS a entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento. Tais mercadorias eram adquiridas com alíquotas interestaduais e consumidas na indústria da construção civil.*

*Somente a partir da edição da Lei nº 6.447/92, reintroduziu-se o requisito da habitualidade, caindo por terra a exigência de recolhimento de diferencial de alíquota de qualquer pessoa, mas tão somente daquela que realizasse com habitualidade operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de comunicação ou de transporte, tributado pelo ICMS, conforme reprodução a seguir:*

*Art. 2º O parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 4825/89 passa a constituir o seu § 1º, acrescentando-lhe o seguinte parágrafo:*

*“§ 2º As pessoas mencionadas no parágrafo anterior somente serão consideradas contribuintes do ICMS, para fins de cumprimento das obrigações principal e acessórias, inclusive para inscrição no cadastro e pagamento de diferenças de alíquotas, se realizarem com habitualidade operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços tributados por este imposto.”*

*Vale ressaltar que a citada Lei passou a produzir efeitos a partir de sua vigência datada de 01/01/93 e que os fatos reclamados no Auto de Infração, reportam-se ao período de mar/89 a mar/91.”*

Irresignado com o julgamento, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário – fls. 189 a 197 – onde pede a reforma da Decisão, alegando que a Lei nº 4.825/89 tem de fato caráter interpretativo, devendo ser aplicada aos casos pendentes de julgamento, com arrimo no art. 106, incisos I e II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional, o que teria sido olvidado pela Junta de Julgamento Fiscal. Alega, ainda, que o Decreto nº 7.365/98 sequer foi citado na Decisão, e que o mesmo foi editado para exatamente equacionar a problemática das empresas de construção civil, caso do recorrente. Por esta norma, expressa-se o entendimento do Fisco baiano de que tais empresas não são contribuintes do imposto, e, por determinação expressa, consigna que este entendimento é retroativo. Cita doutrinadores e julgados de tribunais superiores para corroborar suas argumentações, e conclui requerendo o provimento do Recurso apresentado.

Vindo o PAF a julgamento em Segunda Instância, esta Relatora converte o mesmo em diligência para que fiscal estranho feito verificasse se, à época da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, a empresa exercia fornecimento de mercadoria produzida fora do local da obra – vide fl. 207.

Às fls. 210 e 211, consta informação de diligente da ASTEC, no sentido de que, do exame da documentação apresentada pelo recorrente, conclui-se que a empresa não realizou operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços sujeitas à incidência do ICMS.

A PROFAZ, à fl. 224, manifesta-se pelo Provimento do Recurso, por entender que a diligência realizada pela ASTEC atestou que a empresa não produz mercadoria fora do local da obra, logo não se configurando como contribuinte do ICMS.

## VOTO

Da análise da Decisão Recorrida e dos autos, especialmente da diligência levada a efeito pela ASTEC, entendemos que deve ser modificado o julgamento de Primeira Instância, posto que restou comprovado não praticar o recorrente operação sobre a qual recai a incidência do ICMS.

Lembre-se que o Decreto nº 7.365, de 01.07.98, ao tratar das construtoras, criando capítulo próprio para as mesmas no Regulamento do ICMS, de maneira expressa, em cumprimento à boa técnica legislativa, e em consonância com a melhor doutrina e jurisprudência que asseveraram que a lei deve ser expressamente interpretativa, textualmente lhe dá este cunho. Assim, estas regras devem ser aplicadas de forma retroativa, a teor do art. 106 do CTN

De fato, já tivemos oportunidade de nos manifestarmos em outro Auto de Infração que tratava da mesma matéria, e naquele proferimos voto no mesmo sentido que proferiremos neste, ou seja, que entendemos tenha ficado pacificada a questão das construtoras frente ao ICMS, após a edição do Decreto nº 7.365, acima citado, que processou a Alteração nº 7 ao RICMS/97, e que trouxe regramento específico para esta atividade, através de alteração aos arts. 540 a 545 deste diploma regulamentar, e

expressamente consignou, no seu art. 4º, que as referidas disposições se revestem de caráter interpretativo, portanto, com aplicação retroativa, nos termos do multicitado art. 106 do CTN.

Do exposto, a empresa de construção civil só será obrigada a efetuar o pagamento de diferença de alíquota quando não considerada legalmente como contribuinte do ICMS. Ora, a construtora só será considerada contribuinte deste imposto caso realize operação tributada por este imposto, e no caso específico desta atividade, apenas ocorrerá este fato quando a mesma produzir fora do local da obra, conforme dispõe inclusive de modo expresso a Lista de Serviços, criada pelo Decreto-Lei nº 406/68, e alterada pela LC nº 56/97, no seu item 32, *"in verbis"*: *"Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva e engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação de serviços, que fica sujeito ao ICMS)"*

Efetivamente, determina o art. 541 que somente estará sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas a empresa de construção civil considerada legalmente contribuinte do ICMS, por sua vez o art. 543, ao qual remete o dispositivo em comento, expressa que a construtora deverá inscrever-se na condição de contribuinte normal sempre que realizar com habitualidade operação sujeita ao ICMS, nos termos do inciso IX, do art. 2º, e este, por sua vez, expressamente na sua alínea "a", item 1, define como hipótese de ocorrência do fato gerador do ICMS o fornecimento pelo prestador de serviço listado no item 32 da Lista acima citada, quando produzir mercadorias fora do local da obra.

Portanto, como a diligência por nós suscitada constatou que o recorrente não exercia atividade tributada pelo ICMS, que, no caso de construtora, repetimos, é o fornecimento de mercadoria por ele produzida fora do local da obra, não há que subsistir a exigência fiscal; e tendo natureza expressamente interpretativa as disposições trazidas pelo citado Decreto, estas devem retroagir para alcançar os fatos pretéritos.

Por outro lado, como decorrência lógica deste fato, não há que se falar em exigir do recorrente o também cumprimento de obrigações de caráter acessório. Se não é contribuinte do ICMS, não há obrigatoriedade de que o mesmo mantenha livros fiscais ou exercer qualquer obrigação acessória vinculada ao imposto, daí porque indevidas as exigências fiscais que cominaram penalidades fixas ao recorrente.

Do tanto quanto foi aqui exposto, somos pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, modificando a Decisão Recorrida para julgar totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário para modificar a Decisão Recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 02642750/91, lavrado contra **CONSTRUTORA PINHEIRO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

**SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFAZ**