

PROCESSO - A. I. Nº 298942.0501/10-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - UNIÃO FABRICAÇÃO E MONTAGEM LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0003-04/11
ORIGEM - INFAS TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 27/11/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0355-11/12

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DESTINADO A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Documentos juntados comprovam que o estabelecimento autuado exerce atividade de construção civil e não pratica operações com incidência do ICMS. Inexistência de obrigatoriedade de pagar diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e uso ou consumo do estabelecimento. Não caracterizada a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em obediência ao art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, em face da Decisão exarada no Acórdão JJF Nº. 0003-04/11, que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$826.324,46, acrescido da multa de 60%, em decorrência da constatação de falta de recolhimento desse imposto, fruto da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

O autuado apresentou defesa às fls. 319 a 353, sustentando que doutrina e jurisprudência se posicionam no sentido da não incidência de ICMS relativo à diferença de alíquota nas operações de transferência de bens do ativo ou material de consumo, pertencentes a estabelecimentos do mesmo titular.

Argumentou que a circulação que caracteriza operação de incidência é a jurídica, com transferência de titularidade do bem, e não a meramente física, transcrevendo diversas decisões de Tribunais Superiores (fls. 329 a 335) para reforçar o seu posicionamento.

Amparou a sua defesa na regra do art. 7º, I, do RICMS/BA, que estatui não ser devido o ICMS de diferença de alíquota “nas aquisições de mercadorias para emprego como insumos na prestação de serviços de qualquer natureza”.

Nessa linha de raciocínio, ratificou a tese da não sujeição do pagamento do ICMS da diferença de alíquota sobre as operações de aquisições de mercadorias empregadas nas obras executadas por parte de empresas de construção civil, conforme disposição regulamentar e jurisprudência do STJ.

Em seguida, reproduziu o art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, cujas alíneas “a” e “b” estabelecem aplicação da alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, e alíquota interna, quando não for.

Ressaltou que, de acordo com a LC 116/03, item 7 e seguintes da Lista de Serviços, incide, sobre o fato gerador, o imposto de competência municipal - ISSQN, disciplinado no art. 1º, § 2º e, por ser empresa prestadora de serviço de construção civil (item 7.02 da Lista de Serviços), não estaria

sujeita à incidência do ICMS nas operações objetos da autuação, visto que a prestação de serviço se encontrava vinculado à incidência do ISSQN.

A par disso, aduziu não haver incidência de ICMS relativa a material adquirido de terceiro para emprego na construção civil, de igual forma transcrevendo as ementas dos Acórdãos JJF Nº 170-04/09 e JJF Nº 0145-04/06 deste Conselho, visando reforçar o seu posicionamento.

Em conclusão, destacou que o contrato social da empresa consignava exercício da atividade de construção civil, com execução de obras de construção, mencionando diversos códigos de atividades de construção, montagens, terraplanagens, instalações hidráulicas, impermeabilização, serviços de engenharia e outras atividades técnicas relacionadas a engenharia e arquitetura (4120-04/04; 4223-5/00; 4291-0/00; 4292-8/01; 4299-5/99; 4313-4/00; 4322-3/01; 4329-1/99; 4330-4/01; 4391-6/00; 4399-1/99; 7112-0/00 e 7119-7/99).

O autuante, à fl. 675, prestou a informação de praxe, aduzindo ser inaplicável ao caso versado a Súmula nº 166 do STJ, porquanto ela se reportava à antiga legislação do ICM e, com o advento da LC Nº 87/96, no específico o art. 12, I, tornou-se clara a consideração de fato gerador do imposto nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte para outro estabelecimento do mesmo titular.

Com relação ao argumento de que não caberia a exigência do ICMS nas aquisições de mercadorias por empresa de construção civil, reconheceu ter fundamento a tese, porém, em tais casos, deveria o contribuinte estar inscrito como atividade de construção civil ou comprovar ser a sua inscrição em outra atividade indevida, contudo, consta no contrato social como atividade da empresa a “*construção civil e também fabricação/montagem (industrialização)*”, tanto que destacou o ICMS nas notas fiscais de remessa de mercadorias.

Prosseguindo, asseverou que, se o autuado entendesse não ser contribuinte do ICMS, nas operações de remessa de mercadorias, deveria ter destacado a alíquota interna nas notas fiscais, conforme disposto no art. 541, §1º, “b”, do RICMS/BA, entretanto, para não pagar o imposto devido, assim não procedeu.

De outra parte, salientou não ter o autuado comprovado o recolhimento do imposto corretamente, no Estado de origem, pela alíquota interna (venda a não contribuinte), disso resultando o cabimento da “*complementação do imposto, no destino, sob pena de irreparável dano/lesão aos cofres públicos*”.

Por fim, o autuante sustentou que, diante da legislação vigente, dos fatos, documentos e provas constantes do feito, era devido o imposto ora exigido, motivo pelo qual mantinha a autuação na sua totalidade.

Em seguida, o processo foi convertido em diligência (fl. 677), visando a juntada aos autos de cópia do documento comprobatório da devolução dos documentos fiscais arrecadados, mediante intimação para exercício de atividades de fiscalização e reaberto o prazo de defesa.

O autuado voltou a se manifestar às fls. 686/719, reafirmando o teor da peça de defesa inicial, tendo o autuante, às fls. 1345/1346, reforçado os argumentos utilizados na primeira informação fiscal.

A JJF, ao julgar o presente processo, inicialmente afastou as arguições de nulidade apresentadas pelo defensor e decidiu pela improcedência da infração 1, motivadora do presente Recurso de Ofício, proferindo o seguinte voto:

(...)

Pela análise dos elementos contidos no processo, faço as seguintes constatações:

Conforme contrato social, o estabelecimento autuado (filial IV) exerce atividade igual a da matriz, cujas atividades foram relacionadas às fls. 360/362, atividades de fabricação diversas (estruturas metálicas, casas de madeira pré-fabricadas, preparação de massa de concreto, produção de tubos de aço, fundição de ferro, fabricação de máquinas, aparelhos, turbinas, válvulas, compressores, rolamentos, fornos, manutenção e

reparação diversas, construção de edifícios e outras atividades, exceto da filial V que exerce atividade de comercialização).

Os documentos juntados às fls. 662/666 indicam operações de prestações de serviços isentas ou não tributadas de ICMS (notas fiscais 1 a 21).

Contrato de prestação de serviços firmado com a Gasene (fl. 670) prevê na Cláusula primeira “fornecimento de materiais, equipamentos e serviços relativos à construção civil e montagem, comissionamento e testes, apoio à pré-operação e à operação assistida das estações... com parcelas e preços globais e parcelas e preços unitários”;

O livro RAICMS cujas cópias foram juntadas às fls. 1320/1333 indicam que não há registro de fato gerador de ICMS.

Pelo exposto, apesar do estabelecimento autuado estar inscrito no cadastro Normal e não no cadastro Especial, os elementos constantes do processo não provam que exerce atividade contida no campo de incidência do ICMS.

Quanto ao argumento do autuante de que as notas fiscais de transferência têm ICMS destacado contemplando alíquota interestadual e que deveria ter sido emitida nota fiscal complementar de adequação à alíquota interna para regularizar a operação ou pagar na primeira repartição fazendária o ICMS da diferença de alíquota, observo que o art. 541 do RICMS/BA determina:

Art. 541. Incide o ICMS nas operações efetuadas pelo prestador do serviço:

V - relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas, quando a empresa, em função da natureza de seus negócios ou atividades, for contribuinte do ICMS:

a) na aquisição de bens para o ativo permanente ou de material de uso ou consumo, em operações interestaduais;

§ 1º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á o seguinte:

I - a empresa de construção civil, quando legalmente consideradas contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543) somente estará sujeita ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para o seu ativo imobilizado ou de bens de uso ou materiais de consumo do seu estabelecimento (art. 7º);

II - relativamente à empresa de construção civil, quando não consideradas legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543):

a) não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, a menos que se comprove estar inscrita como tal indevidamente;

b) nas aquisições de mercadorias, bens, materiais e serviços de transporte e de comunicação procedentes de outra unidade da Federação, a empresa de construção civil, ao informar aos seus fornecedores ou prestadores os dados cadastrais do seu estabelecimento, deverá declarar, expressamente, a sua condição de não contribuinte do ICMS, instruindo-os no sentido de que a alíquota a ser adotada no cálculo do imposto será a prevista para as operações e prestações internas na unidade federada de origem;

c) a partir de 01/01/99, sempre que mercadorias, bens, materiais e serviços de transporte e de comunicação procedentes de outra unidade da Federação forem destinados a empresa de construção civil situada neste Estado, se o imposto tiver sido calculado pela alíquota interestadual, deverão ter sua situação fiscal regularizada na entrada no território deste Estado, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, mediante:

1 - comprovação do pagamento da diferença do imposto devido à unidade federada de origem, através da emissão de documento fiscal complementar pelo estabelecimento remetente ou mediante o pagamento da quantia correspondente através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE); ou

2 - substituição do documento fiscal por Nota Fiscal Avulsa, para verificação posterior do pagamento da diferença de alíquotas pelo estabelecimento destinatário, no prazo do art. 131, inciso V, tratando-se de bem do ativo imobilizado, bem de uso ou material de consumo destinado a empresa de construção civil indevidamente inscrita na condição de contribuinte especial em vez de na condição de contribuinte normal.

Conforme disposto no art. 541, II, “c” do RICMS/BA, se o imposto de operação de transferência interestadual tiver sido calculado pela alíquota interestadual, tal situação fiscal deveria ser regularizada na entrada no território deste Estado, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, mediante comprovação do pagamento da diferença do imposto devido à unidade federada de origem, através da emissão de documento fiscal complementar pelo estabelecimento remetente ou mediante o pagamento da quantia correspondente através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE). Previa

também a substituição do documento fiscal por Nota Fiscal Avulsa, para verificação posterior do pagamento da diferença de alíquotas pelo estabelecimento destinatário.

Observo que tal normatização objetivou garantir que nas operações interestaduais com os não contribuintes do ICMS fosse tributada com a alíquota “cheia” [alíquota interna] e nas operações com contribuintes do imposto, fosse pago o ICMS da diferença de alíquota. Entretanto, não tendo a primeira repartição fazendária da fronteira do percurso da mercadoria exercido o controle para regularização da operação, não tendo sido comprovado que o estabelecimento destinatário praticava operações sujeitas à incidência do ICMS, deveria ter sido providenciada a emissão de nota fiscal complementar pelo remetente para adequar a incidência de alíquota interna. Este procedimento de tributar as operações com alíquota interestadual ao invés da alíquota interna causou prejuízo aos Fiscos onde estavam localizados os remetentes das mercadorias, mas não causou prejuízo ao Erário deste Estado. Logo, não há como converter o descumprimento de obrigação acessória em obrigação principal como pretende a fiscalização.

Observo ainda que a fiscalização não carreou ao processo qualquer comprovação que o recorrente praticava operações tributadas pelo imposto. Portanto, não sendo contribuinte do ICMS em relação às operações praticadas, não cabe a exigência do ICMS da diferença de alíquota sobre as operações interestaduais de transferências de bem do ativo immobilizado ou material de consumo destinado à empresa de construção civil indevidamente inscrita na condição de contribuinte normal em vez de contribuinte especial.

Diante do acima apreciado, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Em obediência aos trâmites legais, porquanto a desoneração do sujeito passivo ultrapassou o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 4ª JJF recorreu de ofício.

Na assentada de julgamento, considerando ser essencial para o deslinde da matéria controversa na procedimentalidade o conhecimento, por parte dos Julgadores, da real atividade exercida pelo contribuinte, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência a ASTEC objetivando que:

- I. fosse verificada, in loco, a atividade praticada pelo recorrido no período objeto da autuação, descrevendo-a;
- II. fossem anexados aos autos os contratos firmados entre o recorrido e as empresas contratantes, informando se a montagem realizada pelo contribuinte, em decorrência destes contratos, era feita com materiais fornecidos por ele ou pelos contratantes;
- III. verificasse se a empresa, no referido período, exerceu atividade tributada pelo ICMS, inclusive mediante análise dos livros e documentos fiscais do recorrido;
- IV. anexasse ao feito photocópias de notas fiscais de serviço acaso emitidas pelo recorrido, bem como os correlatos livros fiscais de prestação de serviços, no período objeto da autuação.

Às fls. 1381/1383, encontra-se o Parecer ASTEC nº 119/2011, acompanhado de documentos anexados às fls. 1384 a 1534, em atendimento ao quanto solicitado no pedido de diligência.

Constam também dos autos terem os autuante e autuado sido cientificados do conteúdo da diligência, inexistindo manifestação de qualquer das partes.

Prosseguindo, em nova assentada de julgamento, esta 1ª CJF, após analisar o atendimento à diligência solicitada, deliberou pelo retorno do feito à ASTEC, objetivando que fiscal estranho ao feito atendesse aos seguintes itens: (fls. 1539/1540):

- 1) Intimar o autuado:
 - a) a apresentar os contratos efetivamente firmados **pelo estabelecimento autuado** com seus clientes, nos quais constasse o objeto dos contratos, bem como seus respectivos anexos;
 - b) a apresentar as notas fiscais de prestação de serviços emitidas para faturamento contra os contratantes (ou quaisquer outros documentos por meio dos quais o autuado recebesse, dos contratantes, mensalmente, o valor consignado nos contratos);
 - c) a informar os Municípios onde ele (autuado) exerce suas atividades;

- d) a apresentar os livros de prestação de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza;
- e) a apresentar os documentos comprobatórios de sua inscrição nos Municípios onde exerce suas atividades;
- f) a apresentar os documentos de recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza junto aos Municípios onde exerce suas atividades.
- 2) Visitar as obras atualmente realizadas pelo autuado (ou já concluídas), informando:
- a) o local e o que está sendo (ou foi) construído;
- b) de que forma são (ou foram) construídos (ou montados) os objetos do contrato;
- c) se trata de obras de construção civil ou de mera montagem industrial;
- d) em caso de obras de construção civil, se as mercadorias entregues aos clientes foram produzidas pelo autuado no próprio local ou fora;
- e) em caso de montagem industrial, se os materiais são fornecidos, em sua integralidade, pelos contratantes (usuários finais);
- f) se o contribuinte revendeu as mercadorias recebidas e sobre as quais está sendo cobrada a diferença de alíquotas.

O diligente deve anexar aos autos fotocópias de todos os documentos que lhe forem apresentados pelo recorrido.

Às fls. 1543 a 1547 se encontra anexado o Parecer ASTEC nº 00016/2012, contendo as providências e conclusões equacionadas pelo auditor diligente.

O autuante e o sujeito passivo foram cientificados do resultado da diligência (fls. 1588 e 1590), tendo apenas o primeiro se manifestado, mantendo a autuação.

VOTO

É objeto deste Recurso de Ofício a Decisão da 4ª JJF que julgou Improcedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado para cobrança de ICMS, em decorrência da constatação de falta de recolhimento do imposto, em razão de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias, oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Do cuidadoso exame dos elementos informativos constantes do feito, verifico que, efetivamente, a Decisão recorrida se apresenta incensurável, na medida em que, conforme minuciosamente descrito no Relatório, o sujeito passivo demonstrou exercer apenas a atividade de prestação de serviço de construção civil e montagem, na qualidade de contratado pela Gasene (fl. 670), logo, atuando como contribuinte tão somente do ISSQN, porquanto as mercadorias adquiridas não se destinavam à comercialização e, sim, ao uso e consumo durante as prestações de serviço.

Nessa linha de entendimento, válida se apresenta a rememoração da legislação estadual específica ao caso versado, dispondo sobre a incidência da cobrança da diferença de alíquotas, particularmente os arts. 5º, 6º e 7º, I, do RICM/BA, *verbis*:

Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

II - da utilização ou recepção, por contribuinte, de serviço de transporte ou de comunicação cuja prestação tiver sido iniciada em outra unidade da Federação, quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.

Parágrafo único. Não são considerados materiais de uso ou consumo as mercadorias ou materiais adquiridos

por prestador de serviços para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza (Anexo I)
- destaque do relator.

Art. 6º O ICMS não incide nas seguintes situações.

.....
XIV - saída ou fornecimento:

.....
f) de bens ou mercadorias de estabelecimento de empresa de construção civil, ou seu fornecimento, nos termos do art. 542;

Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;

A par disso, as peças constantes dos autos, principalmente os Pareceres ASTEC nº 119/2011 (fls. 1381/1383) e ASTEC nº 00016/2012 (fls. 1543/1547), certificam ser a atividade praticada pelo sujeito passivo de prestação de serviço de construção civil e montagem industrial, desenvolvida nos canteiro de obras, para execução dos serviços contratados, inclusive tendo o diligente verificado tal situação in loco.

Destaque-se, também, que consta, expressamente, dos contratos de serviço firmados com as empresas Transportadora Brasileira Gasoduto Brasil – Bolívia S/A (TBG) e Transportadora Gasene S.A (fls. 1387/1405 e 1554/1587) que seriam fornecidos pelo autuado, de forma integral, serviços, materiais, equipamentos, ficando sob sua responsabilidade a absorção de todos os custos, insumos, supervisão, administração, tributos, emolumentos fiscais, encargos trabalhistas e sociais, necessários a execução contratual, sendo, no caso dos serviços de construção civil, os insumos adquiridos pelo sujeito passivo, através de transferências de sua filial e, nos serviços de montagem industrial, os materiais fornecidos pelos contratantes (usuários finais) e recebidos no canteiro de obras, através de transferências da filial do autuado em Sooretama - ES, conforme atesta o auditor diligente à fl. 1546.

Outrossim, o auditor diligente afirmou que o contribuinte não revendia as mercadorias recebidas e sobre as quais se estaria cobrando a diferença de alíquotas, porquanto recebidas por transferência e aplicadas diretamente na obra contratada.

De outra parte, foram verificados os livros de Registro de Saídas de Mercadorias (fls. 1449/1460) e de Registro de Entradas de Mercadorias (fls. 1413/1448), não tendo a empresa, no período objeto da autuação, emitido notas fiscais de saídas, nem tampouco existindo lançamentos de crédito de ICMS nas entradas, ratificando, nesse contexto, se tratar de operação com atividade de prestação de serviço de construção e que, apesar do autuado estar inscrito no Cadastro Normal da SEFAZ/BA, os elementos componentes do processo não embasavam o exercício de atividade passível de incidência do ICMS.

Por conseguinte, resta, indubiosamente, comprovado e caracterizado que as aquisições em discussão se reportam à operação interestadual de aquisição de materiais destinados à prestação de construção civil, não sendo as empresas de construção civil contribuintes do ICMS, salvo nas situações que os bens produzidos se destinem à mercância.

Tanto é assim que o art. 3º, V, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece a não incidência do ICMS quando a operação compreender a prestação de serviços tributáveis pelo ISS, excetuando-se tão somente quando existir expressa menção nesse sentido na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Ademais, a fiscalização não trouxe aos autos qualquer comprovação de que o sujeito passivo praticasse operações tributadas pelo ICMS, daí resultando que a infração imputada, na forma como foi enquadrada, ou seja, no dispositivo 12, inciso I, da LC 87/96, não pode prosperar, sob pena de ferir a legislação pertinente.

Concludentemente, não sendo contribuinte do ICMS em relação às operações praticadas, não cabe a exigência do ICMS referente à diferença de alíquotas sobre operações interestaduais de transferência de material de consumo destinado para empresa de construção civil, indevidamente inscrita na condição de contribuinte normal em lugar de contribuinte especial.

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 4ª JJF, mantendo inalterada a Decisão recorrida, porquanto Improcedente o lançamento apontado no Auto de Infração sob análise.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 298942.0501/10-0, lavrado contra UNIÃO FABRICAÇÃO E MONTAGEM LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS