

**PROCESSO** - A. I. N° 281231.0009/12-5  
**RECORRENTE** - U&M MINERAÇÃO E CONSTRUÇÃO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0034-05/13  
**ORIGEM** - INFRAZ IPIAÚ  
**INTERNET** - 26/11/2013

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0348-11/13

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que o sujeito passivo exerce atividade de construção civil e não pratica operações com incidência do ICMS. Desta forma, não há obrigatoriedade de pagar diferença de alíquota relativa às aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e uso ou consumo do estabelecimento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0034-05/13), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 28/06/2012, para reclamar ICMS no valor total de R\$82.665,45, através das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento nos meses de dezembro de 2010 a dezembro de 2011, no valor total de R\$79.782,27, acrescido da multa de 60% sobre o valor do lançamento.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de novembro de 2010, abril, maio, julho, agosto e novembro de 2011, no valor total de R\$2.883,18, acrescido da multa de 60% sobre o valor do lançamento.

Concluída a instrução do feito, a Junta de Julgamento Fiscal proferiu o acórdão recorrido, nos seguintes termos:

### VOTO

*Inicialmente constato que o auto foi lavrado com obediências às formalidades inerentes ao procedimento de fiscalização, e que também foram cumpridos os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, não havendo, portanto, vícios formais que maculem o lançamento tributário, cabendo tão somente julgamento do mérito.*

*O contribuinte pauta sua defesa inicialmente, pelo fato de não ser contribuinte do ICMS, e traz diversas posições jurisprudenciais em seu favor, embora ao final, admita que adquiriu as mercadorias em outros estados com alíquota interestadual, e que descumpriu norma do Convênio 137/02 do qual a Bahia é signatária, quando diz o texto normativo, que na “operação que destine mercadorias à empresa de construção civil localizada em outra unidade da Federação, que o fornecedor deve adotar a alíquota interna da unidade federada de sua localização, sem, contudo admitir a sua condição de contribuinte do ICMS”.*

*Aduz, no entanto, que no caso presente, houve erro na aplicação da alíquota pelo remetente, mas que só o estado de origem teria legitimidadeativa para cobrança do imposto com a alíquota cheia, e que sendo assim, o Estado da Bahia não poderia cobrar a diferença de alíquota do destinatário. Ao final da sua defesa, reitera novamente a sua condição de não contribuinte do ICMS para justificar o não pagamento da DIFAL.*

*Embora como regra geral, empresas de construção civil não sejam contribuintes do ICMS, e à época dos fatos tivesse a possibilidade de obter uma inscrição no cadastro estadual de contribuintes – CICMS, na condição*

*ESPECIAL, por não se tratar, como alega, de ser contribuinte do ICMS, não foi assim que a empresa se inscreveu, conforme consta nos documentos à fl. 78.*

Além disso, trouxe argumentos em sua impugnação que não se coadunam com a tese defensiva, quando, por exemplo, cita o ACÓRDÃO JJF Nº 0003-04/11, que lendo-se a ementa, entende-se que houve uma aplicação da regra geral, dando-se a improcedência do lançamento por se tratar de não contribuinte do ICMS, mas analisando-se com detalhes o citado julgamento, denota-se que a situação daquele processo não se afina com o presente caso, conforme transcrição literal de trechos daquele Acórdão:

*(...)Consta na descrição dos fatos que o imposto exigido refere-se a operações de transferência de mercadorias de filial localizada em outro estado.(...) 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 imobilizado ou material de consumo destinado à empresa de construção civil.*

*Conforme se verifica, o supracitado Acórdão trata de transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado de uma mesma empresa não contribuinte do ICMS, e não da compra de bens de uso e consumo ou ativo fixo junto a fornecedores de outros estados, por empresa inscrita no cadastro na condição NORMAL, conforme se configura no caso em lide.*

*Também quando cita o Parecer da DITRI nº 16314/2011, o impugnante não se atenta pro fato que ao final, o Parecer se reporta a estabelecimento inscrito na condição ESPECIAL, o que não é o caso da empresa autuado, cuja condição era NORMAL à época dos fatos.*

*Assim, passo a me ater ao caso específico em discussão, sob a ótica doutrinária e da legislação estadual vigente no período fiscalizado, quando cotejadas com os fatos e as provas trazidas ao processo demonstram uma situação diferente daquela apregoada pelo impugnante, qual seja a de ser exclusivamente contribuinte do ISS.*

*De acordo com o extrato do sistema de informação do contribuinte – INC, à fl. 78, é informado que o impugnante à época dos fatos estava inscrito no cadastro de contribuintes - CICMS, na condição NORMAL e que a forma de apuração do imposto é C/CORRENTE FISCAL. Vejamos agora o que diz o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vigente à época, acerca da inscrição concedida às empresas de construção civil e que eram contribuintes do ISS e não do ICMS.*

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

*V - na condição de CONTRIBUINTE ESPECIAL:*

*b) as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se, mas que, por opção própria, requererem inscrição, inclusive.*

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

*Assim, é que em vez de estar na condição de CONTRIBUINTE ESPECIAL, encontrava-se a impugnante na condição de CONTRIBUINTE NORMAL e inclusive com a observação de que apura o imposto mediante conta-corrente fiscal.*

*Assim, foi na condição de empresa inscrita no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado da Bahia, que adquiriu mercadorias em outros estados sendo beneficiada pelas alíquotas interestaduais, conforme autoriza o art. 155 da Constituição Federal em seu inciso VII, que diz: ...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.(...).*

*Se não tivesse a impugnante à inscrição estadual na condição NORMAL, apenas a municipal, ou ainda a ESPECIAL, forçosamente seria obrigada a comprar como consumidor final, com a alíquota interna do estado de origem (alíquota cheia), visto que na operação para não contribuinte, a carga tributária relativa ao ICMS corresponde à alíquota interna do estado remetente das mercadorias.*

*Por ser um imposto não cumulativo, e neste caso, em se tratando de operações que não se destinam à revenda, mas a consumo ou integralização do ativo fixo, a carga tributária final da operação deverá ser integralizada de forma a ter como limite, a alíquota interna do estado destinatário, se a operação se destinar a contribuinte; por outro lado, aplica-se alíquota interna do estado remetente, se a operação se destinar a não contribuinte, já que a mercadoria não terá uma saída subsequente de revenda.*

*Não há a possibilidade de um adquirente receber mercadorias de outra unidade da Federação com alíquota interestadual, se não for cadastrado como contribuinte no CICMS, devendo neste caso, haver a complementação da alíquota através do recolhimento do DIFAL, de forma a equalizar a carga tributária incidente sobre a operação, uma vez que não se cumprindo tal procedimento, isto implicaria em concessão de um privilégio ilegal e imoral, e as empresas dos estados de destino jamais poderiam concorrer com as dos estados fornecedores das mercadorias. Por isto, deve o adquirente suportar carga tributária em valor correspondente à suportada por todos, quando recebem mercadorias de outra unidade da Federação ou quando compram no mercado interno dos seus estados.*

Assim, possuindo inscrição estadual, ainda mais na condição de NORMAL, isto implica em direitos e deveres, e dentre eles a possibilidade de utilizar-se do direito de comprar fora do estado com alíquota interestadual, mas tem também que arcar com o dever de pagar o ICMS quando devido, notadamente o referente ao diferencial de alíquotas de mercadorias para consumo ou ativo fixo fora do Estado, visto que se não fosse inscrito, teria de suportar o valor da alíquota cheia aplicada nas operações para consumidor final não inscrito no CICMS.

Constata-se então, que para comprar mercadorias com alíquotas interestaduais a impugnante se utiliza da sua condição de contribuinte NORMAL do ICMS, requerendo inscrição no cadastro estadual, mas, no entanto, para recolher a diferença de alíquota alega ser contribuinte do ISS.

Desta forma, considero o argumento do impugnante, com a devida vênia, um equívoco, visto que seu procedimento representa uma quebra da isonomia tributária, por reivindicar um tratamento desigual como contribuinte do imposto, levando-se ao desequilíbrio da repartição da receita entre os entes federativos de origem e destino das mercadorias, já que adquiriu mercadorias no mercado de outros estados com carga tributária de 7%, quando aqui seria obrigado a suportar uma carga de 17%, causando assim, concorrência desleal com os contribuintes fornecedores do Estado da Bahia, que pagam regularmente seus impostos e causando também prejuízos à fazenda pública estadual por não recolher os impostos devidos.

Além disso, corroborando a tese de que a impugnante é inscrita como contribuinte do ICMS, o autuante trouxe comprovantes de recolhimentos deste imposto às fls. 79/80 do PAF. Perscrutando o sistema INC para melhor se aferir que tipo de recolhimento foi efetuado, é possível verificar que se trata de pagamento sob o código 1.187 – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, recolhimento tipicamente de operações feitas por contribuinte do ICMS.

Vejamos, à época dos fatos o que dizia o RICMS/BA acerca da inscrição cadastral para empresas de construção civil, que não eram contribuintes do ICMS:

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

V - na condição de CONTRIBUINTE ESPECIAL

b) as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se mas que, por opção própria, requererem inscrição, inclusive.

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

Pelo exposto acima, não resta nenhuma dúvida de que o impugnante se declarasse contribuinte exclusivo do ISS, deveria inscrever-se na condição ESPECIAL. Outro fator a se considerar como prova incontestável da sua condição de contribuinte do imposto estadual, é que a partir do advento do Dec. 13.663 de 06/02/201, foram extintas as inscrições especiais, e até o presente momento, o impugnante continua na condição de contribuinte inscrito na CONDIÇÃO NORMAL, tendo inclusive no exercício fiscal corrente de 2013, recolhido ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, código 791 e ICMS SUBST. TRIBUTÁRIA, código 1.187, conforme se comprova mediante extrato de consulta disponível no sistema interno de consultas denominado INC, atestando mais uma vez a sua condição de contribuinte, pagando inclusive o ICMS DIFAL, contra o qual se insurge neste Auto de Infração.

Assim, atinando-se à questão aqui exposta, como os lançamentos se reportam ao período que vai de novembro de 2010 a dezembro de 2011, necessário se faz a reprodução do texto legal vigente à época, no que diz respeito às operações de aquisições interestaduais de mercadorias por empresas de construção civil que não gozavam da condição de não contribuintes do ICMS:

Art. 541: Incide o ICMS nas operações efetuadas pelo prestador do serviço: (efeitos até 18/11/11).

(...)

§ 1º - Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á o seguinte: (efeitos de 01/07/98 a 18/11/11).

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);

Conforme se depreende da transcrição acima, de trechos do RICMS/BA 97, no período fiscalizado, a empresa é devedora do ICMS diferencial de alíquotas pelo fato de que LEGALMENTE era considerada contribuinte do ICMS, pelo fato de estar inscrita no cadastro como empresa na condição NORMAL, com apuração do ICMS mediante conta-corrente fiscal, situação que perdura até os dias atuais, em que a inscrição especial inclusive já se encontra extinta. Por fim, deslindo aqui as 03 questões suscitada pelo impugnante ao final da sua defesa:

- Foi fornecido à impugnante atestado da sua condição de contribuinte para ser entregue ao fornecedor?

Resposta: a alínea “b” do parágrafo 1º do art. 541 do RICMS/BA 97 responde a este questionamento:

*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.*

*No caso, se o Estado não forneceu atestado da sua condição de contribuinte, foi porque isto é dispensável, visto que o seu cadastro apontava ser empresa em condição NORMAL, e não ESPECIAL. Se a empresa informasse a seus fornecedores a sua condição de NÃO CONTRIBUINTE, estaria inclusive contradizendo a sua real condição, visto que se o fornecedor consultasse o seu cadastro pela internet, constataria que se tratava de contribuinte do ICMS, e esta é a razão pela qual tributou-se as mercadorias pela alíquota interestadual.*

*- A incorreta aplicação da alíquota pelo remetente é fato gerador do imposto que possa determinar a condição de contribuinte do destinatário?*

*Resposta: no caso aqui em lide, não houve aplicação incorreta da alíquota, visto tratar-se de empresa inscrita como NORMAL, e, portanto contribuinte do ICMS.*

*- Em razão da incorreta aplicação da alíquota, tem o estado do remetente, legitimidade para exigência do imposto?*

*Resposta: a pergunta também não é pertinente ao caso concreto, visto que em sendo o adquirente, contribuinte do ICMS inscrito na condição NORMAL, não houve aplicação incorreta da alíquota e o estado destinatário é quem tem competência para cobrar a diferença relativa ao imposto devido. O Estado de origem jamais faria o lançamento contra o contribuinte fornecedor, visto que este tem como comprovar que vendeu as mercadorias a contribuinte do ICMS em operação interestadual e que, portanto, só fez cumprir o que manda a lei. Em eventual investigação das operações pelo estado de origem, seria repassada a informação pela Secretaria da Fazenda da Bahia, que embora se trata de empresa que atue na área de construção de minas, etc, legalmente se trata de contribuinte do ICMS deste Estado, fazendo jus, portanto, ao tratamento tributário dispensado nas suas aquisições interestaduais, fato que seguramente não permitiria o estado de origem lançar qualquer diferença de imposto contra o fornecedor lá localizado.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

#### *VOTO DIVERGENTE*

*Peço vênia para discordar do eminente relator quanto ao desfecho deste processo nesta instância julgadora.*

*Observando as planilhas anexadas ao PAF (fls. 08 a 11) constato que os materiais adquiridos dizem respeito a elementos, peças partes e acessórios para utilização na atividade prestação de serviço do autuado.*

*Cumpre observar inicialmente que se faz necessário separar a condição de empresa cadastrada no CADICMS, na situação de contribuinte normal ou de contribuinte especial, da condição de contribuinte de fato do ICMS, ou seja, aquela pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Estar cadastro na condição de contribuinte não transforma alguém em contribuinte de direito para todos os fins, visto que o aspecto formal (inscrição) não altera a realidade material (prática de operações ou prestações).*

*Tanto é assim que o cadastro especial do ICMS foi extinto, muito em razão das empresas de construção civil e demais prestadores de serviços, que movimentavam materiais e equipamentos não realizarem fatos geradores do ICMS.*

*Por outro lado, eventuais recolhimentos de ICMS não configuram a situação de habitualidade para tornar alguém sujeito passivo da obrigação tributária. Os dados de recolhimento de ICMS juntados às fls. 79 a 80 dos autos são de pagamentos eventuais de ICMS. Quem apura e paga mensalmente ICMS não apresenta o perfil constante do relatório anexado a este processo.*

*O autuado, por sua vez, atua na atividade de prestação de serviços relacionados com a exploração de Recursos minerais (item 7.21 da Lista de Serviços – Anexo I, do RICMS/97) e presta estes serviços à empresa Mirabela Mineração do Brasil, com localização nas dependências desta contratante, fato atestado pelo contrato de prestação de serviço (fls. 69/70). Registre-se que estas circunstâncias relacionadas à matéria de fato não foram contestadas pelo autuante.*

*Observo que os fatos geradores do Auto de Infração em relação à infração 1, ocorreram entre dez/2010 e dez/2011. Por sua vez, na infração 2, os fatos geradores estão relacionados aos meses de nov/2010, abr, mai, jun, ago e nov/2011.*

*A legislação do ICMS, positivada nas regras inseridas no art. 5º, parágrafo único e art. 7º, inc. I, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, excluem o prestador de serviço e as operações com as mercadorias e os materiais a ele destinadas da obrigação de pagamento da diferencial de alíquotas (DIFAL).*

*O parágrafo único do art. 5º, do RICMS é expresso em prescrever não são considerados materiais de uso e consumo aqueles adquiridos pelo prestador de serviço para emprego em sua atividade, conforme redação abaixo transcrita (destaque em negrito):*

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 1).

No art. 7º, inc. I, do RICMS/97, a regra é mais direta e sua redação é de uma clareza solar. O comando normativo em exame prescreve que não é devido o pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais por prestador de serviço de qualquer natureza, inclusive estabelecimentos que desenvolvam atividades mistas, ou seja, estão excluídos da obrigação todos aqueles prestadores que forneçam mercadorias juntamente com a prestação de serviço. Assim prescreve o comando normativo em exame, “in verbis”:

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;

Em nenhuma das duas situações postas acima a legislação modifica a obrigação para exigir diferencial de alíquota caso o prestador de serviço venha a se inscrever na CADICMS na condição de normal ou especial. Se o Estado concedeu a inscrição ao contribuinte/autuado, o fez indevidamente.

Assim, o fato do contribuinte possuir inscrição na Bahia não altera a situação posta no ordenamento do ICMS. No caso em exame, foi constatado que as mercadorias e os materiais ingressaram neste Estado com alíquota interestadual. Todavia, somente o(s) ESTADO(s) de origem da(s) operação(ões) poderá(ão) exigir o ICMS integral da operação. A sujeição ativa do ICMS não é modificada para um Estado se apropriar do imposto devido a outra unidade federada. Há que se considerar também que a unidade federada de origem dispõe do prazo de 5 anos para lançar o tributo de sua competência (prazo decadencial).

Entendo, por sua vez, que Decisão CONSEF, relacionada ao Acórdão nº 0003-04/11, da 4ª JJF, exarada em 03/02/2011, se aplica sim ao caso em exame. A circunstância da referida Decisão paradigma, envolver operação de transferência e não de venda, não modifica a substância da discussão, pois o diferencial de alíquota incide nas duas situações, tanto para tributar como para excluir de tributação nos casos em que a norma do RICMS/97 afasta a obrigação - hipóteses do art. 5º, parágrafo único e art. 7º, I - acima comentados. Acolho a fundamentação ali construída, destacando o seguinte trecho:

“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.

Por tudo que foi exposto, conlui que os documentos juntados com a defesa comprovam que apesar de o contribuinte exercer atividade de construção civil e outras atividades, mesmo estando inscrito no cadastro Normal ao invés do cadastro Especial, os livros e documentos fiscais juntados com a defesa comprovam que as operações praticadas não foram tributadas pelo ICMS, pois é prestação de serviço sujeita a incidência do ISSQN”.

Por fim, parte da argumentação tracejada no voto vencedor é de natureza metajurídica, pois lastreada em considerações de justiça fiscal. Não há como se estabelecer relação de sujeição passiva do ICMS tão somente com base em dados cadastrais, ainda que a empresa tenha utilizado esses dados para comprar mercadorias à alíquotas inferiores. Como já enfatizamos acima, as relações de sujeição ativa e de sujeição passiva não se alteram por vontade do contribuinte ou do gestor tributário. São matérias de reserva legal.

Considerando o acima exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 144/166, requerendo a reforma da Decisão recorrida, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Argui que é empresa de construção civil, prestando serviço de exploração de Recursos minerais, com supedâneo nas alíneas “a” e “b”, II, do artigo 543 do RICMS.

Diz que sua inscrição no cadastro de contribuintes é efetivada pelo próprio Fisco, sem interferência do contribuinte, que apenas apresenta a documentação necessária, incluindo a prova da inscrição no cadastro da Receita Federal do Brasil, onde consta a atividade econômica

principal CNAE 42.11-1-01 – construção de rodovias e ferrovias e atividade secundária CNAE 43.13-4-00 – obras de terraplenagem.

Chama atenção que o Fisco o enquadrou como contribuinte normal por força do inciso IX, § 2º, art. 150 do RICMS.

Requer a aplicação do disposto no inciso I, § 1º, art. 541, segundo o qual a empresa de construção civil considerada contribuinte do ICMS estará sujeita ao pagamento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado ou bens de uso ou materiais de consumo do estabelecimento.

Alega que a inscrição no cadastro de contribuinte não tem o condão de alterar o fato gerador, o local da ocorrência, e nem, o sujeito ativo da relação.

Esclarece que em razão da movimentação de bens e insumos, que obrigatoriamente devem ser acobertados por documento fiscal, o Estado da Bahia concedeu à Recorrente, empresa de construção civil, inscrição estadual para a emissão de documentos fiscais.

Suscita que mesmo inscritas nos cadastros de contribuintes do ICMS, as empresas de construção civil, regra geral, não são consideradas contribuintes do imposto, e, nas operações de circulação de bens e mercadorias em operações interestaduais, a alíquota a ser aplicada para o cálculo do imposto é aquela prevista para as operações internas.

Transcreve decisões deste Conselho e de outros, para corroborar seu entendimento de que, por ser empresa de construção civil, não é cabível o DIFAL na aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ao ativo fixo.

Copia o voto divergente da Decisão de primeira instância, proferido pelo julgador Tolstoi Seara Nolasco, por se alinhar ao entendimento ali esposado.

Ao final reproduz o Acórdão CS Nº 0123-21/02, por entender que se aplica ao caso em comento.

A representante da PGE/PROFIS, Dra. Angeli Maria Guimarães Feitosa, em Parecer de fls. 171/176, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Esclarece que o recorrente figura no cadastro do Fisco estadual como contribuinte normal do ICMS, constatando, o recolhimento de ICMS substituição tributária e diferença de alíquota, no exercício de 2013, conforme extrato de consulta INC.

Ressalta que no contrato social da empresa, consta que, dentre outras, uma das suas atividades fim é a importação e exportação de equipamentos usados.

Por força do art. 155, VII, “a” da CF, entende ser cabível o recolhimento do DIFAL ao Estado destinatário da mercadoria aquirida para integrar o ativo fixo.

Chama atenção que à época dos fatos geradores a legislação estadual previa a inscrição especial para aqueles contribuintes que prestassem exclusivamente serviços sujeitos ao ISS.

Ato contínuo, diz que o RICMS e a jurisprudência do STJ são no sentido de que apenas nas hipóteses de aquisição interestadual de insumos a serem empregados na atividade fim da empresa do ramo de construção civil, que estará dispensado o recolhimento do diferencial de alíquota.

Traz o conceito formulado pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo de que insumos é o “conjunto de fatores produtivos, tais como matérias-primas, material de embalagens, material secundário ou intermediário, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto final.

Aduz que as notas fiscais constantes dos autos indicam que as mercadorias adquiridas não podem ser enquadradas como insumos empregados nas obras de construção civil, tais como escadas de ferro, aparelhos de sinalização, roupas-fardas, entre outros, concluindo que estão fora da dispensa apontada, sendo devido o diferencial de alíquota.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0034-05/13, prolatado pela 5ª JJF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento.

Da análise do quanto trazido aos autos, entendo merecer reforma o acórdão recorrido.

Conforme ficou comprovado em primeira instância, as mercadorias adquiridas foram utilizadas na atividade prestação de serviço do recorrente. Ocorre que, em razão da empresa estar inscrita no cadastro Normal e não no cadastro Especial, o Auto de Infração foi mantido, sob o argumento que “Se não tivesse a impugnante à inscrição estadual na condição NORMAL, apenas a municipal, ou ainda a ESPECIAL, forçosamente seria obrigada a comprar como consumidor final, com a alíquota interna do estado de origem (alíquota cheia), visto que na operação para não contribuinte, a carga tributária relativa ao ICMS corresponde à alíquota interna do estado remetente das mercadorias”.

Destarte, pode-se concluir que a despeito de não restar provado que o Recorrente exerce atividade contida no campo de incidência do ICMS toda a controvérsia gira sobre o fato do Recorrente estar inscrito, à época da ocorrência do fato gerador, no cadastro Normal e não no cadastro Especial.

Analizando a legislação referente ao tema, observo que o art. 5º, parágrafo único é expresso ao excluir o pagamento do diferencial de alíquota das operações com as mercadorias e os materiais empregados na prestação de serviço, *in 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;*

*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 1).*

Permito-me transcrever parte do voto divergente do Julgador Tolstoi Seara Nolasco, proferido em primeira instância, haja vista que comungo do entendimento ali colocado de que o cadastro na condição de contribuinte não legitima a cobrança de uma operação cujo fato gerador não ocorreu:

*Cumpre observar inicialmente que se faz necessário separar a condição de empresa cadastrada no CADICMS, na situação de contribuinte normal ou de contribuinte especial, da condição de contribuinte de fato do ICMS, ou seja, aquela pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Estar cadastro na condição de contribuinte não transforma alguém em contribuinte de direito para todos os fins, visto que o aspecto formal (inscrição) não altera a realidade material (prática de operações ou prestações).*

*Tanto é assim que o cadastro especial do ICMS foi extinto, muito em razão das empresas de construção civil e demais prestadores de serviços, que movimentavam materiais e equipamentos não realizarem fatos geradores do ICMS.*

*Por outro lado, eventuais recolhimentos de ICMS não configuram a situação de habitualidade para tornar alguém sujeito passivo da obrigação tributária. Os dados de recolhimento de ICMS juntados às fls. 79 a 80 dos autos são de pagamentos eventuais de ICMS. Quem apura e paga mensalmente ICMS não apresenta o perfil constante do relatório anexado a este processo.*

Como bem ressaltou o Julgador, os recolhimentos às fls. 79 e 80 são aleatórios e ínfimos para ser considerado como prova de que o Recorrente era contribuinte do ICMS.

Cumpre ressaltar que parte da Decisão de primeira instância se dedica em alegar que o Recorrente deveria ter adquirido as mercadorias com a alíquota interna do estado de origem (alíquota cheia) e que: “*Não há a possibilidade de um adquirente receber mercadorias de outra unidade da Federação com alíquota interestadual, se não for cadastrado como contribuinte no*

*CICMS, devendo neste caso, haver a complementação da alíquota através do recolhimento do DIFAL, de forma a equalizar a carga tributária incidente sobre a operação, uma vez que não se cumprindo tal procedimento, isto implicaria em concessão de um privilégio ilegal e imoral, e as empresas dos estados de destino jamais poderiam concorrer com as dos estados fornecedores das mercadorias. Por isto, deve o adquirente suportar carga tributária em valor correspondente à suportada por todos, quando recebem mercadorias de outra unidade da Federação ou quando compram no mercado interno dos seus estados”.*

Ora, não se discute que o Recorrente deveria ter adquirido as mercadorias com alíquota interna, ocorre que, neste caso, por não ser contribuinte de fato do ICMS, cabe aos Estados de origem a cobrança pelo ICMS integral da operação, não podendo o Estado da Bahia usurpar o imposto devido a outra unidade federada.

Pelo exposto, entendo que pelo Recorrente exercer atividade de construção civil e mesmo estando inscrito no cadastro Normal ao invés do cadastro Especial, restou comprovado que as operações praticadas não foram tributadas pelo ICMS, pois é prestação de serviço sujeita a incidência do ISSQN.

Assim, não sendo contribuinte do ICMS em relação às operações praticadas, não cabe a exigência do DIFAL sobre as operações destinadas ao ativo imobilizado ou material de consumo apenas por ser, a empresa de construção civil, inscrita na condição de contribuinte normal em vez de contribuinte especial.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para modificar a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

#### VOTO DIVERGENTE

Tenho que o direito e as suas normas, ambos instrumentos destinados à pacificação social, não são um fim em si mesmos, pelo que devo assinalar que uma pessoa jurídica de direito privado não tem a faculdade de se inscrever como contribuinte no Cadastro do ICMS, alcançando com isso os benefícios que lhe são típicos (adquirir mercadorias em outras unidades federativas às alíquotas de 7% ou 12%), para depois alegar, em sentido diametralmente oposto, que a presente exigência não procede justamente porque não é contribuinte do indigitado gravame.

A ninguém pode ser dado o benefício da própria torpeza (*"nemo turpitudinem suam allegare potest"*), principalmente quando esta atinge valores constitucionalmente consagrados, como a ordem tributária e econômica.

*Lei 8.137/1990. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*  
*(...).*

De acordo com o que passarei a expor, tal situação enseja insegurança nos sistemas econômico e jurídico e incentiva terceiros a proceder da mesma forma, em atitude frontalmente lesiva à concorrência lícita e aos Erários envolvidos (os dos Estados onde se localizam os remetentes e os destinatários), em razão de que os órgãos de controle de legalidade devem agir contundentemente no sentido de inibir a mesma.

De forma ilegítima, para comprar mercadorias com alíquotas interestaduais, o autuado utiliza a sua condição de contribuinte “NORMAL” do ICMS, requerendo inscrição no Cadastro Estadual, mas, no entanto, para pagar a diferença de alíquotas, alega ser contribuinte do ISS.

O recorrente, à época dos fatos, estava inscrito no Cadastro do ICMS na condição de “NORMAL”, com o cálculo do imposto de acordo com o regime de apuração débito x crédito.

Desse modo, adquiriu mercadorias em outros Estados, sendo beneficiado com as alíquotas interestaduais, conforme autoriza o art. 155 da Constituição Federal, em seu inciso VII.

Se não detivesse o sujeito passivo a inscrição estadual na condição “NORMAL”, forçosamente seria obrigado a adquirir como consumidor final, com a alíquota interna do Estado de origem.

Por ser um imposto não cumulativo, e neste caso, em se tratando de operações que não se destinam à revenda, mas a consumo ou integração ao ativo imobilizado, a carga tributária final da operação deverá ser integralizada, de forma a ter como limite a alíquota interna do Estado destinatário, na hipótese de se destinar a contribuinte; por outro lado, aplica-se a alíquota interna do Estado remetente, se na transação figurar como comprador pessoa não contribuinte.

Não há a possibilidade de um adquirente receber mercadorias de outra unidade da Federação, com a alíquota interestadual, se não for cadastrado como contribuinte do ICMS, devendo, neste caso, haver a complementação da alíquota, de forma a equalizar a carga tributária, em necessária e imprescindível atenção ao pacto federativo.

Não cumprir a citada regra implicaria em concessão de privilégio ilegal e imoral, pois as sociedades empresárias dos Estados de destino jamais poderiam concorrer com as dos Estados fornecedores. Por isso, deve o adquirente suportar carga tributária em valor correspondente à suportada por todos, quando recebem mercadorias de outras unidades da Federação ou quando compram no mercado interno.

Considero, assim como a instância de origem, que o argumento empresarial, com a devida vênia, traduz um equívoco, visto que o seu procedimento representa quebra da isonomia tributária, por reivindicar tratamento desigual, levando assim ao desequilíbrio na repartição das receitas entre os entes federativos de origem e de destino das mercadorias, já que adquiriu em outros Estados com carga tributária menor (7% ou 12%), quando aqui seria obrigado a suportar 17%, o que também resulta em concorrência desleal com os fornecedores da Bahia.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281231.0009/12-5 lavrado contra **U&M MINERAÇÃO E CONSTRUÇÃO S/A**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro: Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Eduardo Ramos de Santana, Alessandra Brandão Barbosa e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS