

A. I. N° - 269353.0805/15-3
AUTUADO - MRM CONSTRUTORA LTDA
AUTUANTES - SERGIO MARCOS DE ARAÚJO CARVALHO e JOSERITA MARIA SOUSA
BELITARDO DE CARVALHO
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/11/2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0191-01/16

EMENTA: ICMS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO E BENS PARA ATIVO FIXO. FALTA DE RECOLHIMENTO. REGIME SIMPLIFICADO PARA EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Retirado do demonstrativo de débito as exigências sobre aquisições internas e na circulação de mercadorias não sujeitas ao ICMS. Mantida a exigência nas aquisições interestaduais de mercadorias importadas, sujeitas à alíquota de 4%. Caracterizada a sujeição ao regime simplificado nas aquisições junto a fornecedores optantes pelo simples nacional quando não estiver expresso no documento fiscal, como endereço de entrega, o do local da obra. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/10/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$166.116,41 em decorrência da falta de recolhimento do ICMS devido nas aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo e bens do ativo, conforme regime simplificado de tributação para empresas de construção civil (02.15.01), ocorrido nos meses de janeiro a agosto de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa informando que o autuado era signatário do termo de acordo de que trata o art. 490 do RICMS/12.

O autuado apresentou defesa das fls. 24 a 31, alegando que o regime simplificado das empresas de construção civil não se aplica a operações de aquisição junto a empresas optantes pelo Simples Nacional. O autuado lembra que o Poder Judiciário há tempo firmou jurisprudência no sentido de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS e, portanto, não se sujeitam ao pagamento do diferencial de alíquotas nas suas compras interestaduais (Súmula nº 432 do STJ).

O autuado entende que um mero termo de acordo não é capaz, por si só, de gerar obrigação tributária. Essa conclusão é extraída da própria definição de tributo prevista no art. 3º do CTN, segundo o qual *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Assim, conclui que tributo não pode ser instituído por acordo das partes, mas unicamente por meio de lei. Em outras palavras, o termo de acordo nada mais é do que um instrumento precário, incapaz de criar sujeição passiva. E só terá validade enquanto o contribuinte voluntariamente o cumprir, pois, caso contestado judicialmente, certamente perderá sua eficácia.

O autuado explica que, na qualidade de não contribuinte, a construtora deveria suportar apenas a alíquota interna do Estado de origem das mercadorias, de regra de 17% ou 18%, nada sendo devido ao Estado de destino (neste caso, a Bahia). Entretanto, essa carga tributária é superior à alíquota interestadual prevista para a aquisição de mercadorias por contribuintes, de 7% ou 12%, a

depender da localização do Estado de origem.

Diz que o modelo implantado no Estado da Bahia foi de criar uma inscrição estadual atípica para as construtoras, a fim de que elas pudessem adquirir a mercadoria com a alíquota interestadual, reduzindo assim a carga tributária por elas suportada. A contrapartida para o Estado da Bahia foi o pagamento de 3% do ICMS sobre a operação interestadual, ainda assim vantajoso para a construtora, que passou a suportar 10% ou 15% de carga na operação, ao revés da alíquota interna do Estado de origem (17% ou 18%).

Desse modo, ganha a construtora, que sofreu uma carga tributária minorada, ganha o Estado da Bahia, que recebe um imposto constitucional, e perde o Estado de origem da mercadoria, que deixa de arrecadar o que lhe compete, a integralidade do ICMS incidente na operação.

Diz que essa lógica fica clara ao se analisar o art. 485, parágrafo único, I, RICMS, que exclui a incidência do Regime Simplificado quando aplicada a alíquota interna do Estado de origem na operação, exatamente porque não houve qualquer redução da carga incidente na operação.

O autuado discorda da exigência fiscal nas aquisições junto à empresa optante pelo Simples Nacional. Esta empresa paga o ICMS invariavelmente pela tabela prevista na Lei Complementar nº 123, pouco importando se a sua saída for interna ou interestadual. Assim, entende que o Regime Simplificado das construtoras não se aplica. Não há porque a construtora pagar algo ao Estado da Bahia quando não há redução da carga tributária decorrente da qualidade graciosamente outorgada de contribuinte. Bastaria considerar-se não-contribuinte e nada seria devido ao Estado da Bahia.

Diz que há clara violação do princípio da tipicidade na cobrança de ICMS sobre as compras oriundas de empresas do Simples, considerando que não há qualquer referência a esta cobrança no Termo de Acordo, nem mesmo no art. 485 e seguintes do Regulamento.

O autuado entende que a mesma lógica se aplica às operações onde o Estado de origem atribui alíquotas internas menores do que as interestaduais do Estado da Bahia, mesmo que as empresas não sejam optantes do Simples Nacional, como se vê das operações onde se aplicou alíquotas de 0,65% e 4%. Afirma que, pelo princípio da legalidade, a cobrança está condicionada à alteração da legislação para contemplar estas aquisições.

O autuado conclui pela improcedência total do lançamento após exclusão das operações de compras de mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional e das operações praticadas com alíquotas menores do que às interestaduais do Estado da Bahia, conforme planilha das fls. 43 a 65.

O autuado alerta, também, que o autuante considerou como tributáveis operações que, em verdade, não estão sujeitas à incidência do ICMS, seja pelo fato de inexistir a circulação jurídica de mercadoria ou por se tratar de serviço, o qual incide ISSQN. Foram incluídas na autuação as operações com CFOP 2554 (Retorno de bem do ativo imobilizado remetido para uso fora do estabelecimento), 2915 (Entrada de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo) e 6933 (Prestação de serviço tributado pelo ISSQN), conforme planilha à fl. 65.

Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 78 a 80, argumentando que nas hipóteses de exclusão da aplicação do regime simplificado de tributação para empresas de construção civil, previstas no art. 485 do RICMS/12. Entendimento já manifestado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ no Parecer nº 6.734/2013.

Em relação às aquisições com alíquotas de 0,65%, os autuantes constataram que se referiam a aquisições de refeições dentro do Estado da Bahia. Assim, excluiu da exigência fiscal as respectivas notas fiscais. Em relação às aquisições com alíquota de 4%, os autuantes informaram que se trata de bens, materiais de uso e mercadorias importadas do exterior. A alíquota aplicada decorre da edição da Resolução do Senado Federal nº 13/12 e a sua exigência é devida, pois se

tratam de aquisições interestaduais. Em relação às aquisições com CFOP 2554, 2915 e 6933, o autuante concorda com o autuado em retirar da exigência, pois não referem-se a operações sujeitas ao ICMS.

Os autuantes refizeram os cálculos e apresentaram novo demonstrativo à fl. 81 e as novas planilhas anexadas em CD à fl. 09, reduzindo a exigência fiscal para R\$159.023,89.

O autuado apresentou manifestação das fls. 91 a 94, reiterando que não é contribuinte de direito do ICMS, nos termos da Súmula nº 432 do STJ, não se sujeitando ao pagamento do diferencial de alíquotas nas suas compras interestaduais. Repete, também, que o enquadramento do autuado como contribuinte do ICMS não decorre de imposição legal, mas de acordo entre as partes.

O autuado lembra que nas aquisições de mercadorias junto a empresas optantes do simples nacional o ICMS devido não varia em decorrência da destinação. Assim, entende que a melhor interpretação é a de que o regime simplificado de tributação para empresas de construção civil somente seja aplicado nas aquisições interestaduais onde sejam aplicadas as alíquotas interestaduais.

Os autuantes voltaram a se pronunciar às fls. 97 e 98, confirmado o entendimento inicial de que não existe previsão expressa de não aplicação do regime simplificado de tributação para empresas de construção civil nas aquisições interestaduais junto a empresas optantes do simples nacional. Cita, mais uma vez, o Parecer nº 6.734/2013 da DITRI.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

A presente lide reside, primordialmente, na aplicação ou não do regime simplificado de tributação dispensado às empresas de construção civil, inscritas no castro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, quando da aquisição interestadual oriunda de empresas optantes do simples nacional.

De acordo com o item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, as empresas de construção civil são contribuintes do ICMS no fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços.

O regime simplificado de tributação para empresas de construção civil, previsto no art. 484 e seguintes do RICMS/12, se aplica às empresas de construção civil que realizam operações sujeitas ao ICMS e, como tal, estão devidamente inscritas no cadastro de contribuinte do ICMS. A criação de um regime específico de tributação com objetivo de redução da carga tributária é comum quando se trata de atividade que se caracteriza pela dificuldade de fiscalização, como é o caso da construção civil, onde partes das atividades estão sujeitas ao ICMS e parte não.

A proposta do referido regime não foi tributar empresas de construção civil que não realizavam operações sujeitas ao ICMS, mas garantir uma carga tributária reduzida que estimulasse a adesão de empresas que efetivamente realizavam operações sujeitas ao ICMS.

Desde fevereiro de 2012, com a publicação do Decreto nº 13.663/12, foi extinto do cadastro a condição de especial que abrigava as empresas que não realizavam operações sujeitas ao ICMS. Desde então, o cadastro de contribuinte do ICMS do Estado da Bahia não admite que se inscrevam empresas que não realizam operações sujeitas ao imposto.

Toda empresa de construção civil que realiza com habitualidade a produção de mercadorias fora do local da obra é considerada contribuinte do ICMS, nos termos do art. 5º da Lei nº 7.014/96. Nestes termos, as empresas de construção civil que se enquadram nesta condição ficaram submetidas ao referido regime de tributação, desde que se apresentassem declarando esta condição, mediante assinatura de termo específico..

O inciso I do art. 4º da Lei nº 7.014/96 diz que se constitui fato gerador do imposto a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte. No caso, a empresa de construção civil é o sujeito passivo na saída de mercadoria produzida em seu estabelecimento para emprego em canteiro de obra, onde realiza prestação de serviços sujeitas ao ISS. Desta forma, o ICMS exigido das empresas de construção civil foi instituído pela Lei nº 7.014/96 e não em termo de acordo, estabelecido no RICMS como obrigação acessória, onde o interessado declarava a sua condição de contribuinte do ICMS.

O regime simplificado de tributação das empresas de construção civil surgiu como forma de evitar o uso indevido da inscrição na condição de especial por empresas de construção civil que efetivamente não realizavam operações sujeitas ao ICMS, mas mantinham a inscrição no cadastro para usufruírem da alíquota interestadual nas aquisições de bens, mercadorias e materiais de uso, como se contribuintes fossem.

É evidente que a empresa de construção civil, ainda que declare ser contribuinte do ICMS, continua a realizar circulação de mercadorias não sujeitas a esse imposto. Quando adquire mercadorias e remete diretamente do fornecedor para a obra, a empresa de construção civil não está realizando operação sujeita ao ICMS e não deve pagar esse imposto, seja qual for a forma de tributação. Nas aquisições de bens, mercadorias e material de uso, não destinadas à utilização na produção de mercadorias em seu estabelecimento, a alíquota aplicada deve ser a interna do estado de origem. Situação que não justifica a exigência de mais imposto pelo Estado da Bahia, conforme estabelecido no inciso I do art. 485 do RICMS/12.

No mérito, concordo com os autuantes ao reduzirem a exigência fiscal após reconhecerem a procedência de alegações do autuado acerca da não sujeição ao regime tributário simplificado das aquisições internas e das entradas registradas em notas fiscais que não correspondiam a circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS.

Concordo também com os autuantes ao não reconhecerem como indevida a tributação sobre as aquisições interestaduais sujeitas à alíquota de 4%. Esta alíquota foi aplicada em razão de tratar-se de operações interestaduais com mercadorias importadas do exterior, conforme estabelecido em resolução do Senado Federal. Nestes termos, não procede a alegação de tratar-se de alíquota interna do estado de origem, mas alíquota interestadual sobre mercadoria importada destinada a contribuinte do ICMS, estando, portanto, sujeito ao recolhimento pelo regime simplificado.

Quanto às aquisições interestaduais junto a empresas optantes do simples nacional, é necessária a análise do inciso I do parágrafo único do art. 485 do RICMS/12. Nele consta que não será exigido das empresas de construção civil o recolhimento do imposto pelo regime simplificado na hipótese de aquisição de mercadorias ou bens em outra unidade da Federação com a cobrança do ICMS com base na alíquota interna do estado de origem.

A contrario sensu, poderíamos concluir que a exigência recairia apenas sobre as operações sujeitas à alíquota interestadual, onde estaria caracterizada a afirmação da empresa de que se tratavam de mercadorias, bens e materiais de consumo destinadas a uso nas atividades sujeitas ao ICMS. A aplicação das alíquotas interna ou interestadual somente é admitida nas operações realizadas por contribuintes que apurem o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, onde o montante dos débitos nas saídas é compensado com os montantes dos créditos decorrentes das entradas.

As empresas optantes pelo regime do simples nacional tem a apuração do imposto calculado com base em aplicação de alíquotas sobre o faturamento. Não importa o destino das mercadorias, se para dentro do próprio estado ou se para outra unidade da Federação. O percentual será o mesmo, pois recaí sobre o volume das operações.

Convém destacar que, de acordo com o § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, os contribuintes do ICMS que apuram o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, quando adquirem mercadorias junto a optantes do simples nacional, localizados em outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo ou ao ativo imobilizado, calculam o imposto aplicando o percentual equivalente à

diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre o valor da operação na unidade de origem. Já nas aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, o inciso XIII do art. 309 do RICMS/12 estabelece como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, informado no documento fiscal.

Assim, concluo que as empresas e construção civil, como contribuintes do ICMS, estão sujeitas ao pagamento pelo regime simplificado nas aquisições interestaduais de mercadorias, bens e materiais de uso ou consumo, quando remetidos por empresas optantes do simples nacional, como também estariam se estivessem submetidos ao regime de conta corrente fiscal em relação ao diferencial de alíquotas sobre o material de uso e consumo e os bens do ativo e em relação às saídas subsequentes das mercadorias produzidas em seu estabelecimento para uso posterior em canteiros de obra.

Por outro lado, entendo que, assim como está previsto no inciso I do parágrafo único do art. 485 que o pagamento pelo regime simplificado não se aplica quando for aplicada a alíquota interna do estado de origem, em evidente exclusão por se tratar de mercadoria, bem ou material de uso não destinado à produção de mercadorias no estabelecimento da empresa de construção civil para uso posterior em canteiro de obra, também não deve estar sujeito ao regime simplificado às aquisições interestaduais junto a optantes do simples nacional quando estiver expresso no documento fiscal como endereço de entrega o do local onde está localizado o canteiro de obras, conforme previsto no art. 489 do RICMS/12. Como não ficou caracterizado nos autos que as aquisições junto a optantes do simples nacional foram remetidas diretamente do fornecedor para os canteiros de obra, concluir pela procedência da exigência fiscal em relação a essas operações.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando a exigência reduzida para R\$159.023,89, nos termos do demonstrativo à fl. 81, no qual transcrevo abaixo:

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO
JAN/2015	48.017,77	47.861,62
FEV/2015	63.882,73	63.552,61
MAR/2015	8.133,26	7.780,46
ABR/2015	3.525,60	3.525,60
MAI/2015	3.251,74	3.221,74
JUN/2015	18.846,13	12.622,68
JUL/2015	7.181,39	7.181,39
AGO/2015	13.277,79	13.277,79
TOTAL	166.116,41	159.023,89

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269353.0805/15-3, lavrado contra **MRM CONSTRUTORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$159.023,89**, acrescido de multa 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR