

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | - A. I. N° 207093.0010/15-0                        |
| <b>RECORRENTE</b> | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                         |
| <b>RECORRIDO</b>  | - MD BA GB EMPREENDIMENTOS SPE LTDA.               |
| <b>RECURSO</b>    | - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0241-04/15 |
| <b>ORIGEM</b>     | - INFAS ATACADO                                    |
| <b>PUBLICAÇÃO</b> | - INTERNET: 13/06/2017                             |

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0164-12/17

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Aplica-se o percentual de 3% sobre o valor da operação nas aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo, acrescido dos valores correspondentes a seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente. O dispositivo regulamentar vedava a utilização de quaisquer créditos fiscais e as exceções à aplicação do regime simplificado, conforme o art. 485, parágrafo único, inciso I e II. Verifica-se que as aquisições de contribuintes optantes pelo Simples Nacional não estão contempladas na regra de exclusão. Entende-se que as aquisições também deve incidir a aplicação do percentual supracitado conforme acordo celebrado entre as partes. Infração restabelecida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração **Procedente**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, de iniciativa do i. Presidente do CONSEF, em razão da 4ª JJF ter julgado Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2015 e que exige ICMS no valor de R\$53.473,29 através da infração a seguir descrita:

*Infração 01 – 02.15.01 – Deixou, o adquirente, de recolher o ICMS devido em aquisição interestadual de mercadorias, material de uso e consumo, ou bens do ativo, conforme Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil. Cobrança das diferenças do ICMS apurado com alíquota de 3%, mediante normatização do termo de acordo, assinado entre a empresa e a Secretaria da Fazenda.*

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

### VOTO

*O Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS devido em aquisição interestadual de mercadorias, material de uso ou consumo, ou bens do ativo imobilizado, conforme Regime Simplificado de Tributação para empresa de construção civil, consoante demonstrativo de fls.7 a 9, do PAF.*

*O autuado alegou ser contribuinte do ISS e as aquisições interestaduais , objeto da acusação fiscal referem- se a materiais empregados em suas obras , portanto , desoneradas do pagamento de diferença de alíquotas.*

*Na informação fiscal, o autuante diz que a empresa acolheu os valores reclamados e rebate tão somente a sua condição de não contribuinte do ICMS, esquecendo-se que requereu o Termo de Acordo - Empresa de Construção Civil em 16/08/2012 e obteve o seu deferimento em 14/09/2012.*

*O regime simplificado de tributação para empresas de construção civil, à época dos fatos geradores, estava previsto no art. 485 do RICMS/97, incidindo o percentual 3% (três por cento) sobre o valor das aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo, conforme dispõe a norma regulamentar:*

*O tratamento simplificado de que trata este capítulo consiste na aplicação do percentual de 3 % (três por cento) sobre o valor da operação nas aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo, acrescido dos valores correspondentes a seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais*

*Da leitura do dispositivo legal acima, verifica-se que efetivamente é devido o imposto sobre a entrada efetuada por empresa de construção civil nas operações interestaduais de mercadorias interestaduais destinadas em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente.*

*Ocorre que de acordo com o demonstrativo que deu lastro a acusação fiscal, fls. 07/09, verifica-se que se trata, em sua grande maioria, de aquisições de pastilhas esmaltadas, porcelanato cerâmico, painéis, formas, telas, indicando que não se trata de mercadorias destinadas ao seu consumo nem ao ativo permanente da empresa e sim materiais utilizados na atividade fim do contribuinte, no caso construção civil, como alegado pelo sujeito passivo, exceto em relação às aquisições ocorridas em abril de 2014, referentes aos itens canetas, tesouras, marca texto, lapisseiras, tesouras, corretivos, pranchetas, papel sulfite, pastas suspensas, que realmente são materiais de consumo, totalizando o montante de R\$3.945,42. Após aplicação do percentual de 3% resulta no imposto devido no valor de R\$118,36.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

O presidente do Conselho da Fazenda Estadual (CONSEF), de ofício, recorreu da presente Decisão, nos termos do §2º do art. 169 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando que “não há, no texto do dispositivo regulamentar citado (art. 485 do RICMS/12), qualquer regra que dispense o recolhimento do diferencial de alíquotas decorrente de aquisições de mercadorias a serem utilizadas na atividade fim das empresas de construção civil, conforme se pode preender da leitura da norma abaixo reproduzida”.

## VOTO VENCIDO

O presente Recurso de Ofício decorre da iniciativa do Presidente do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), conforme previsto no art. 169, §2º, do RPAF, pelo que entendeu a Decisão de 1ª instância ter se configurado manifestamente contrária à legislação tributária, às provas dos autos ou ao entendimento manifestado em julgamentos reiterados do CONSEF.

Desta forma, ainda que o débito exonerado tenha sido inferior aos limites previstos na alínea “a” do inciso I do citado dispositivo legal, há prerrogativa para reexame da matéria por este colegiado, o que faremos neste momento.

E pela análise dos autos verifico que não há motivos para se alterar a Decisão de piso, pelas razões que exponho.

Trata o presente PAF de lançamento para cobrança de ICMS nas operações interestaduais de entradas realizadas pelo sujeito passivo, que possuía à época dos fatos geradores atividade principal de “incorporação de empreendimentos imobiliários” e secundária de “construção de edifícios”, detentora do termo de acordo que versava sobre o tratamento simplificado de tributação do imposto estadual.

Entendeu a Decisão recorrida que as “aquisições de pastilhas esmaltadas, porcelanato cerâmico, painéis, formas, telas...não se trata de mercadorias destinadas ao seu consumo nem ao ativo permanente da empresa e sim materiais utilizados na atividade fim do contribuinte, no caso construção civil, como alegado pelo sujeito passivo, exceto em relação às aquisições ocorridas em abril de 2014, referentes aos itens canetas, tesouras, marca texto, lapisseiras, tesouras, corretivos, pranchetas, papel sulfite, pastas suspensas, que realmente são materiais de consumo...”.

Por esta razão os julgadores de piso votaram pela procedência parcial, desonerando quase que na totalidade o lançamento original.

No Recurso de Ofício, o ilustre presidente alegou que “não há, no texto do dispositivo regulamentar citado (art. 485 do RICMS/12), qualquer regra que dispense o recolhimento do

*diferencial de alíquotas decorrente de aquisições de mercadorias a serem utilizadas na atividade fim das empresas de construção civil, conforme se pode depreender da leitura da norma abaixo reproduzida". E disse também que "o texto do Art. 485 do RICMS/12 não faz qualquer exclusão das mercadorias destinadas à atividade fim do estabelecimento, bem como o fato de que existem reiteradas decisões das Juntas de Julgamento Fiscal acerca da matéria e contrárias ao entendimento sufragado na Decisão ora guerreada".*

O hoje revogado Art. 485 do RICMS/BA (abaixo reproduzido), que tratava da forma de cálculo do ICMS pelo regime simplificado, determinava a aplicação de 3% sobre as aquisições interestaduais de mercadorias, de material de uso ou consumo e/ou bens do ativo imobilizado.

*"Art. 485. O tratamento simplificado de que trata este capítulo consiste na aplicação do percentual de 3 % (três por cento) sobre o valor da operação nas aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo, acrescido dos valores correspondentes a seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais."*

É notório, interpretando a redação do caput do Art. 485 acima reproduzido, que o legislador baiano ofereceu ao prestador de serviço de construção civil (dentre outras atividades), a possibilidade de pagamento de 3% de ICMS aplicável sobre o valor da operação de aquisição interestadual, em substituição à diferença de alíquotas de 5%, 10% ou 13% aplicável para os demais contribuintes que apuram pelo regime normal de tributação, a título de DIFAL, caracterizando ao meu ver uma clara e manifesta intenção de alterar a sujeição ativa da obrigação principal, pois nesse modelo do regime simplificado implantado pelo Estado da Bahia, ganhavam as construtoras (que sofreu uma carga tributária minorada), o Estado da Bahia (que recebeu um imposto de forma indevida) e perdia o Estado de origem da mercadoria, esse sim o sujeito ativo da relação e que deixou de arrecadar o que imposto lhe competia, ou seja, a integralidade do ICMS incidente na operação.

A própria Constituição Federal, à época dos fatos, determinava em seu Art. 155, §2º, Inciso VII, alínea "b", a utilização da alíquota interna do estado de origem, nas operações interestaduais de mercadorias a consumidor final não contribuinte do ICMS. E é desta forma que se comportava o estabelecimento autuado, como um não contribuinte do ICMS, no que tange a aquisição das mercadorias objeto desse Recurso, pois pela característica de cada uma delas podemos inferir que foram 100% utilizadas na prestação de serviço, já que não há nos autos qualquer informação quanto a atividade de mercancia que porventura tenha sido praticado pelo sujeito passivo, isso sem falar que o próprio RICMS/BA dispensava as construtoras, incorporadoras e afins, da escrituração de livros fiscais, inclusive da Escrituração Fiscal Digital, obrigatória para **todos os demais contribuintes**, conforme previa o Inciso I, do Parágrafo 1º do Art. 488 (grifos nossos).

Em que pese o sujeito passivo ter celebrado o Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda para fazer jus ao regime simplificado, não posso fechar os olhos para as recentes decisões pacificadas do STJ e STF, que exclui a possibilidade de cobrança da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais de insumos utilizados nas atividades de construção civil, prestada por ela ou por terceiro contratado, conforme reproduzido abaixo:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. 1. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (...). 2. É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Consequentemente, "há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual' (José Eduardo Soares de Melo, in 'Construção Civil - ISS ou ICMS', Documento: 20254461 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - in RDT 69, pg. 253, Malheiros)." (EREsp 149.946/MS). 3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da*

*Resolução STJ 08/2008. " (REsp 1.135.489/AL, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9.12.2009, DJe 1º.2.2010.)*

Esse também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal que da mesma forma e amparado nos mesmos argumentos do STJ se manifesta de forma reiterada pela não incidência de ICMS, nas operações interestaduais de aquisição de insumos desta natureza:

*RE 472146 AgR / AM - AMAZONAS AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 13/05/2014 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-112 DIVULG 10-06-2014 PUBLIC 11- 06-2014 AGTE.(S) : ESTADO DO AMAZONAS PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS AGDO.(A/S): CONSTRUTORA COLMÉIA LTDA ADV.(A/S): JOSÉ ELDAIR DE SOUZA MARTINS*

*EMENTA: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – EMPRESAS DECONSTRUÇÃO CIVIL – ALÍQUOTA – DIFERENÇA – INSUMOS – AQUISIÇÃO EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – EXIGÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE. As Turmas do Supremo reconheceram não ser devido o diferencial de alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS quando da aquisição, por empresas dedicadas à construção civil, de insumos empregados na consecução de obras da espécie.*

*AI 557373 AgR / BA - BAHIA AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. AYRES BRITTO Julgamento: 28/02/2012 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-064 DIVULG 28-03-2012 PUBLIC 29- 03-2012 Parte(s) RELATOR: MIN. AYRES BRITTO AGTE.(S): ESTADO DA BAHIA PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA AGDO.(A/S) : ARCLIMA ENGENHARIA LTDA ADV.(A/S): ANTONIO CARLOS NOGUEIRA REIS*

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAL UTILIZADO COMO INSUMO EM OBRA DECONSTRUÇÃO CIVIL. DIFERENCIAL DA ALÍQUOTA. NÃO CABIMENTO. 1. A jurisprudência a do Supremo Tribunal Federal entende que as empresas de construção civil não estão compelidas à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado destinatário, quando adquirem, em Estado que pratique alíquota mais favorável, material a ser utilizado como insumo em suas obras. 2. Agravo regimental desprovido.*

Conforme observado no voto de piso, os valores desonerados referem-se a pastilhas, porcelanatos, bem como houve aquisição de perfis, cabos e gessos, mercadorias estas totalmente intrínsecas às atividades desenvolvidas pelo autuado.

Ademais, trata-se de uma sociedade de propósito específico (SPE), modelo de negócio por meio do qual duas ou mais pessoas físicas e/ou jurídicas unem suas habilidades, recursos financeiros, tecnológicos e industriais, para execução de determinado empreendimento. Conforme seu próprio conceito tem atividade bastante restrita, com objeto e prazo de existência estabelecido. A intenção desse tipo de negócio é lucrar com a venda de imóveis, receita esta que não é fato gerador para tributação do ICMS. Além disso, as mercadorias utilizadas não foram produzidas pelo empreendimento fora do local da obra, não se sujeitando, portanto, a tributação do imposto estadual conforme consta na exceção do código 7.02 da lista de serviço anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Nas inúmeras decisões deste Conselho de Fazenda acerca desse assunto, observei que as autuações mantidas estão ligadas às aquisições de material de uso e consumo diversos, tais como uniformes, material de expediente, limpeza, alimentos, etc. No caso em tela, também ocorreu aquisições de mercadorias para uso e consumo alheios à atividade fim do autuado, tais como lapiseira caneta, tesoura, entre outros, porém reforço que a JJF manteve a cobrança do ICMS pelo Regime Simplificado sobre essas entradas, não tendo o contribuinte se manifestado contrário a esta Decisão.

Desta forma, data máxima vênia ao posicionamento do i. Presidente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese, a boa fundamentação contida no voto proferido pelo Conselheiro relator, divirjo do seu entendimento quanto ao NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, uma vez que o Auto de Infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS devido

quando da aquisição interestadual de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo, conforme previsto no Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil, ao qual o autuado aderiu mediante celebração de Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda.

Desta forma, pelo citado Termo de Acordo, o recorrente, declara ser contribuinte do ICMS, passando a usufruir do tratamento simplificado que previa a aplicação do percentual de 3% sobre o valor da operação nas aquisições interestaduais.

Ora, não podemos duvidar que o Recorrente celebrou, espontaneamente, o Termo de Acordo junto à SEFAZ, comprometendo-se a cumprir os Termos do Regime Simplificado, previstos no Capítulo XLIX do RICMS/BA, e os artigos 484 a 490, vigentes à época.

Assim se comprometeu a aplicar o percentual de 3% (três por cento) sobre o valor da operação nas aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo, acrescido dos valores correspondentes a seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente. O dispositivo regulamentar vedava a utilização de quaisquer créditos fiscais e as exceções à aplicação do regime simplificado estavam listadas no parágrafo único, abaixo transcrito:

“Art. 485

...

*Parágrafo único. Não será exigido o recolhimento do imposto, na forma prevista no caput:*

*I - na hipótese de a empresa de construção civil ou equiparada adquirir mercadorias ou bens em outra unidade da Federação com a cobrança do ICMS com base na alíquota interna do estado de origem;*

*II - no retorno de mercadoria procedente de canteiro de obras localizado em outra unidade da Federação e pertencente ao mesmo titular.”*

Da leitura do dispositivo acima, verifico que as aquisições de contribuintes optantes pelo Simples Nacional não estão contempladas na regra de exclusão.

Assim sendo, como não está excluído expressamente, entendo que nessas aquisições também deve incidir a aplicação do percentual de 3% conforme acordo celebrado entre as partes.

Ademais, é esse o entendimento da Administração Tributária da Bahia sobre a matéria. Vejamos o Parecer DITRI/GECOT nº 6734/2013 de 22/03/2013, o qual elucida, de forma esclarecedora, o tema em questão:

*“ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. Os contribuintes que possuem termo de acordo deverão aplicar o percentual de 3%, com os acréscimos previstos, nas aquisições de mercadorias, materiais de uso e consumo ou bens para o ativo permanente, oriundos de outros Estados, independente da forma de apuração do remetente. Art. 485 do RICMS/12. O Consulente, inscrito como normal, apurando o imposto pelo simplificado previsto para as empresas de construção civil, atuando na perfuração e construção de poços de água, CNAE 4399105, formaliza consulta a esta Administração Tributária, nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/Ba, Decreto nº 7.629/99. A consulente indaga se deve ser feito o cálculo de 3% nas aquisições interestaduais oriundas de empresas optantes pelo Simples Nacional e em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.*

*RESPOSTA: De acordo com RICMS/12, em seu art. 485, o tratamento simplificado para empresas de construção civil prevê a aplicação do percentual de 3% sobre o valor da operação nas aquisições, em outros Estados, de mercadorias, material de uso e consumo ou bens do ativo, com acréscimo dos valores referentes a seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, não sendo admitida a utilização de quaisquer créditos fiscais. O referido tratamento não será aplicado apenas na hipótese de aquisição com a cobrança do ICMS com base na alíquota interna do Estado de origem da mercadoria e no retorno de mercadoria procedente de canteiro de obras do próprio contribuinte, localizado em outro Estado. Dessa forma, as empresas de construção civil que possuem o termo de acordo para adoção do tratamento simplificado, nas aquisições de mercadorias, materiais de uso e consumo ou bens para o ativo permanente, oriundas de outros Estados, independente de se tratar de remetente que apure pelo regime normal ou pelo Simples Nacional, deverão proceder de acordo com o regramento mencionado, ou seja, deverão recolher 3% do valor da operação, com os acréscimos previstos. Ressalte-se que o remetente poderá ser dispensado da retenção do ICMS substituição tributária, quando o acordo interestadual ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACÓRDÃO JJF Nº 0163-03.16 8 permitir o deslocamento da responsabilidade tributária, conforme estabelece o inciso IV do art.487 do RICMS/12”. (grifo nosso).*

Assim sendo, por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE, no valor de R\$ R\$53.473,29.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207093.0010/15-0**, lavrado contra **MD BA GB EMPREENDIMENTOS SPE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.473,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Maurício Souza Passos, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR/VOTO VENCIDO

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS