

PROCESSO - A. I. N.º 298578.0002/16-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SERTENGE S/A.
RECORRIDOS - SERTENGE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0087-01/17
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/11/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0261-11/18

EMENTA: ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. TRATAMENTO SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO. Obrigatoriedade de pagamento do ICMS pelas empresas de construção civil, signatárias do Termo de Acordo para adoção do tratamento simplificado de tributação “nas aquisições interestaduais de mercadorias, material de uso ou consumo ou bens do ativo”. Excluídas, acertadamente, as parcelas relativas às aquisições com alíquota interna do Estado de origem. Em grau de recurso, retirados os valores indevidamente mantidos no levantamento fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0087-01/17, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração exige o ICMS de R\$617.856,31, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de “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 Empresa de Construção Civil”, relativo ao período de julho e dezembro de 2012; janeiro, fevereiro, abril, maio, julho a dezembro de 2013; janeiro a dezembro de 2014; janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2015.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$436.043,33, em razão de:

VOTO

[...]

Importante destacar que a adesão ao Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção se apresenta como um ato espontâneo, no qual a empresa de construção civil declara se tratar de contribuinte do ICMS, portanto, fazendo jus ao referido tratamento simplificado com a aplicação do percentual de 3% sobre o valor da operação nas aquisições interestaduais.

Assim sendo, no caso em apreço, descabe a alegação defensiva de que, com base na jurisprudência do STJ, cujo entendimento encontra-se consolidado na Súmula nº 432, as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, já que a sua própria declaração espontânea é de que se trata de contribuinte do ICMS ao celebrar o Termo de Adesão.

Inicialmente, observo que o impugnante argui a nulidade do Auto de Infração sob os seguintes fundamentos:

- (i) vedação ao pleno exercício do direito de defesa, conforme art. 18, II, do RPAF/99, pois o levantamento fiscal anexo ao Auto de Infração deveria indicar qual o valor que foi pago de ICMS recolhido a título de diferencial de alíquota, o que lhe permitiria saber, nota por nota, se existiria realmente diferença a recolher;*
- (ii) insegurança do lançamento, pois diversos itens arrolados no levantamento sequer são tributados pelo ICMS,*

seja por estarem fora da alçada material deste imposto, seja pela indicação de serem tributados a 0% o que resultaria em mercadoria isenta e que não deveria ser exigido DIFAL;

- (iii) *falta de informação das alíquotas de origem. precariedade na apuração do levantamento anexo ao Auto de Infração e por estar em confronto ao quanto preconizado pelo art. 485 do RICMS/2012, pela redação vigente até o final do ano de 2015, sendo lançamento fiscal em desacerto com a legislação cogente tributária.*

Passo a examinar.

No que concerne à primeira (i) arguição de nulidade, constato que não merece prosperar, haja vista que inexistiu o alegado cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório.

Verifica-se claramente na planilha elaborada pela autuante, acostada às fls. 10 a 271 dos autos, cuja cópia o autuado recebeu, inclusive mediante CD, que referida planilha discrimina, por mês, todas as notas fiscais de entrada interestaduais englobadas no regime simplificado, em ordem cronológica, indicando data, mês, número da nota, unidade da Federação de origem, CFOP, emitente, valor e descrição do item, alíquota destacada e a alíquota devida, a base de cálculo e o ICMS devido.

Conforme esclarecido pela autuante e pode ser observado na mencionada planilha, o movimento mensal foi totalizado e deduzido do conjunto de pagamentos efetuados pelo contribuinte com referência ao mês correspondente. A autuante realizou um levantamento de todos os valores pagos sob o código de receita 1.755; identificou os meses respectivos e apropriou devidamente na planilha, o que afastou a possibilidade de que o autuado fosse onerado com exigência em duplicidade de valores já recolhidos.

A alegação defensiva de que caberia a indicação nota por nota dos valores recolhidos não se apresenta razoável, haja vista que o próprio procedimento que adota é de recolhimento mediante documento de arrecadação do total do imposto devido referente a todas às notas fiscais, conforme se verifica nos seus próprios DAEs que colacionou aos autos.

Quanto à alegação defensiva de que existem lançamentos na planilha cujo campo “Produto” está preenchido com a informação “Inf. Contribuinte – diversos”, a explicação dada pela autuante se apresenta plausível, no sentido de que a referida planilha é composta de informações obtidas nos sistemas informatizados, confrontada com a planilha solicitada ao contribuinte, sendo que a planilha do contribuinte não trazia as notas fiscais por itens, mas sim o valor total da nota fiscal, o que lhe impossibilitou detalhar essas notas, razão pela qual destacou, abreviadamente, no campo produto, a indicação “Informação do contribuinte – diversos itens”.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida sob esse argumento, haja vista que inexistiu o alegado cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório, portanto, ocorrência da hipótese prevista no art. 18, II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, invocado pelo impugnante.

Quanto à segunda (ii) arguição de nulidade, por insegurança do lançamento, também não merece prosperar. Isso porque, a possibilidade de existência de itens de mercadorias que porventura não estejam sujeitas a operações de circulação tributáveis com 0% o que resultaria em isenção, por certo que, deverá ser verificado quando do exame de mérito da autuação, o que, se for o caso, implicará na exclusão dos aduzidos itens pela improcedência da exigência, jamais por nulidade do lançamento.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante sob o fundamento de insegurança do lançamento.

Relativamente à terceira (iii) arguição de nulidade, também não acolho a pretensão defensiva. Inexiste a aludida precariedade na apuração do levantamento anexo ao Auto de Infração. A autuação se deu em perfeita consonância com a legislação do ICMS, incorrendo o confronto quanto ao preconizado pelo art. 485 do RICMS/2012, conforme suscitado pelo impugnante.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas.

No mérito, verifico que o impugnante sustenta a improcedência da autuação sob os seguintes fundamentos:

- (i) *compras de mercadorias ou bens em outra unidade da Federação com a cobrança do ICMS com base na alíquota interna do Estado de origem (art.485, parágrafo único, inciso I, do RICMS/BA/12);*
- (ii) *compras remetidas com alíquota 0% ou isentas;*
- (iii) *compras de empresas optantes pelo Simples Nacional;*
- (iv) *compras cujo encargo fiscal interno na Bahia é idêntico à alíquota de remessa da mercadoria, motivo pelo qual não existe obrigação de recolhimento de qualquer diferença.*

No que concerne ao primeiro (i) argumento, constato que assiste razão ao impugnante. De fato, descabe a exigência do ICMS quando as aquisições ocorrerem com o destaque do imposto com base na alíquota interna do Estado de origem, consoante estabelece o art. 485, parágrafo único, inciso I, do RICMS/BA/12.

Assim sendo, cabe a exclusão dos valores exigidos atinentes às notas fiscais arroladas na autuação cuja

alíquota aplicada foi a interna do Estado de origem. Portanto, correta a exclusão procedida pela autuante quando da Informação Fiscal dos valores atinentes às notas fiscais cujas aquisições ocorreram nos estados de São Paulo e Minas Gerais com aplicação da referida alíquota. Apesar de a autuante ter agido corretamente ao efetuar as exclusões acima mencionadas, o impugnante quando da sustentação oral de suas razões alegou e comprovou a permanência de valores indevidos, em face de as aquisições terem ocorrido com aplicação da alíquota interna na origem, conforme ocorrido com as aquisições realizadas no Distrito Federal, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Diante disso, com fundamento nos elementos colacionados pelo impugnante, os referidos valores foram excluídos da exigência fiscal.

Quanto ao segundo (ii) argumento – compras remetidas com alíquota 0% ou isentas - assiste razão parcialmente ao impugnante.

Isso porque, efetivamente, no que concerne à exigência fiscal atinente às notas fiscais arroladas na autuação que dizem respeito aos itens “Almoço”, “Almoços”, “Almoço Sertenge”, “Almoço Marmita Sertenge”, “Café”, “Café da Manhã Sertenge”, “Janta”, “Jantar”, “Jantas”, “Café Adm. Sertenge”, “Jantar Sertenge”, “Café da Manhã”, “Refeição”, “Refeições”, “Despesas c/ Refeição”, “Refeição Alojamento” e “Valor referente ao fornecimento de almoço para empreiteiro da Sertenge”, descabe a exigência fiscal. O esforço do impugnante quando da sustentação oral em colacionar aos autos contratos que geraram a emissão das notas fiscais cuja descrição “Almoço”, “Almoços”, “Almoço Sertenge”, “Almoço Marmita Sertenge”, “Café”, “Café da Manhã Sertenge”, “Janta”, “Jantar”, “Jantas”, “Café Adm. Sertenge”, “Jantar Sertenge”, “Café da Manhã”, “Refeição”, “Refeições”, “Despesas c/ Refeição”, “Refeição Alojamento” e “Valor referente ao fornecimento de almoço para empreiteiro da Sertenge”, permitiu confirmar que se trata de contratos de fornecimento de alimentação no local em que o autuado estava prestando serviço de construção fora do Estado da Bahia, precisamente no Estado de Pernambuco. Ou seja, verdadeiramente, não se trata de aquisições interestaduais, portanto, descabendo o pagamento do ICMS na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção.

Entretanto, quanto às demais mercadorias que constam como alíquota 0%, é possível identificar na planilha elaborada pela autuante que se trata de notas fiscais de aquisição referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, portanto, cabendo à exigência do ICMS na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção.

Diante disso, cabe a exclusão dos valores referentes às notas fiscais arroladas na autuação atinentes às aquisições de “Almoço”, “Almoços”, “Almoço Sertenge”, “Almoço Marmita Sertenge”, “Café”, “Café da Manhã Sertenge”, “Janta”, “Jantar”, “Jantas”, “Café Adm. Sertenge”, “Jantar Sertenge”, “Café da Manhã”, “Refeição”, “Refeições”, “Despesas c/ Refeição”, “Refeição Alojamento” e “Valor referente ao fornecimento de almoço para empreiteiro da Sertenge”, conforme sustentado pelo impugnante, e a manutenção dos demais valores que constam como alíquota 0%.

Relativamente ao terceiro (iii) argumento defensivo - compras efetuadas de empresa optantes pelo Simples Nacional - não assiste razão ao impugnante. Isso porque, o inciso I do parágrafo único do art. 485 do RICMS/BA/12, determina que não seja exigido das empresas de construção civil o recolhimento do imposto pelo Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção na aquisição de mercadorias ou bens em outra unidade da Federação com a cobrança do ICMS com base na alíquota interna do estado de origem.

Significa dizer que, em sentido contrário, a exigência recairia apenas sobre as operações sujeitas à alíquota interestadual, onde estaria caracterizada a afirmação da empresa de que se tratava 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.

Vale salientar que as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional apuram o imposto calculado com base em aplicação de alíquotas sobre o faturamento, sendo irrelevante o destino das mercadorias, se para dentro do próprio estado ou se para outra unidade da Federação. Ou seja, o percentual será o mesmo, pois recai sobre o volume das operações.

Cumprir destacar que, em conformidade 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/BA/12 estabelece como crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado, informado no documento fiscal.

Na realidade, consoante previsto no inciso I do parágrafo único do art. 485, abaixo reproduzido, o pagamento pelo Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção não se aplica quando for utilizada 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:

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;

Portanto, inexistente no referido dispositivo regulamentar ou em qualquer outro do RICMS/BA, previsão para exclusão do recolhimento do ICMS referente às aquisições realizadas junto a empresas optantes pelo Simples Nacional.

Dessa forma, conclui-se que as empresas de construção civil, como contribuintes do ICMS, estão sujeitas ao pagamento pelo Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção nas aquisições interestaduais de mercadorias, bens e materiais de uso ou consumo, quando remetidos por empresas optantes do Simples Nacional.

Vale registrar que esse entendimento também já foi manifestado pela Diretoria de Tributação (DITRI) por meio de sua Gerência de Consulta e Orientação Tributária (GECOT) da SEFAZ/BA, conforme o Parecer DITRI/GECOT nº 6734/2013 de 22/03/2013, no qual foi consignado que: [...] ...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.

Dessa forma, a exigência fiscal atinente às aquisições junto a empresas optantes do Simples Nacional se apresenta escorreita, cabendo, portanto, a manutenção da exigência quanto a este tópico.

No que tange ao quarto (iv) argumento defensivo, cumpre observar que descabe a exigência do ICMS quando as aquisições ocorrerem com o destaque do imposto com base na alíquota interna do Estado de origem, consoante estabelece o art. 485, parágrafo único, inciso I, do RICMS/BA/12, não sendo o caso das compras cujo encargo fiscal interno na Bahia é idêntico à alíquota de remessa da mercadoria. Neste caso existe sim a obrigação de recolhimento do imposto na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção.

No tocante à alegação defensiva de existência de uma divergência a maior de R\$46.624,44 na apuração efetuada pela autuante, de fato, assiste razão ao impugnante.

Verifico que a divergência apontada pelo impugnante já existia na primeira planilha elaborada pela autuante acostada às fls. 10 a 217, pois o valor total do ICMS devido apurado foi de R\$2.162.218,81 e o valor total recolhido pelo autuado foi de R\$1.590.986,94, sendo que, na referida planilha e, conseqüentemente, no Auto de Infração foi lançada a diferença de ICMS devido de R\$617.856,31, quando o valor correto seria de R\$571.231,87 (R\$2.162.218,81 - R\$1.590.986,94 = R\$571.231,87).

O mesmo equívoco ocorreu na segunda planilha elaborada pela autuante quando da Informação Fiscal, pois, na revisão realizada pela autuante, o valor total do ICMS devido apurado foi de R\$2.026.878,47 e o valor total recolhido pelo autuado foi de R\$1.473.213,04, sendo que, na referida planilha a diferença de ICMS devido foi de R\$600.289,88, quando o valor correto seria de R\$553.665,43 (R\$2.026.878,47 - R\$1.473.213,04 = R\$553.665,43).

Diante do exposto, com os ajustes e correções realizados pela autuante na Informação Fiscal que reduziu o valor do débito originariamente apontado no Auto de Infração de R\$617.856,31 para R\$600.289,88, conforme planilha constante do CD acostado à fl. 795, bem como com as exclusões realizadas de ofício dos valores indevidamente exigidos, conforme explanado acima, e os ajustes dos valores efetivamente apurados com o expurgo da diferença indevida de R\$46.624,44 a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$432.266,84, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação (...)

Vale registrar que o demonstrativo acima reproduzido e a planilha analítica contendo as exclusões dos valores considerados indevidos constam do CD em anexo.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Assim, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no montante de R\$436.043,33, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, de fls. 1.641 a 1.657 dos autos, o recorrente aduz que, em que pese a competência da respeitada JJF, o entendimento adotado no Acórdão recorrido em relação aos itens adquiridos com alíquota zero, bem como os adquiridos de empresas optantes pelo Simples Nacional e aqueles itens específicos em que se tem uma identidade entre a alíquota de remessa

das mercadorias e o encargo fiscal incidente sobre o valor da operação (12%), deve ser revisto pelo CONSEF, haja vista a total improcedência do lançamento fiscal em questão.

Em primeiro plano, quanto aos itens arrolados no levantamento fiscal e indicados como tributados a 0%, o recorrente sustenta a impossibilidade de exigência da diferença do ICMS com base no Regime Simplificado de Tributação, pois não havendo tributação na entrada, não existiria tributação posterior a ensejar o pagamento da alíquota complementar do Regime Simplificado de Tributação para tais mercadorias, por serem isentas em toda sua cadeia de operação.

Defende que, ainda que todas as mercadorias adquiridas com alíquota zero se enquadrem no regime de substituição tributária, também não há que se falar na exigência do ICMS com base no Regime Simplificado de Tributação, tendo em vista que a substituição tributária implica no encerramento da fase de tributação, conforme art. 9º da Lei nº 7.014/96, não havendo mais que se falar em qualquer diferença de ICMS a ser recolhida sobre o valor da operação.

Assim, segundo o recorrente, independente da alíquota zero lançada inúmeras vezes no levantamento fiscal decorrer do regime de substituição tributária ou de operações isentas, o efeito prático será o mesmo, qual seja, a inexistência de qualquer diferença de imposto a ser recolhida sobre tais operações, razão pela qual há que ser reconhecida a improcedência do lançamento fiscal referente aos itens adquiridos com a aplicação da alíquota zero.

Em segundo plano, o apelante sustenta que não há obrigação de recolher o ICMS pelo Regime Simplificado em relação às compras de empresas optantes pelo Simples Nacional, eis que em relação a estas vige a mesma lógica do art. 485, parágrafo único, I, do RICMS/12, que desonera do Regime Simplificado as compras em que haja sido aplicada a alíquota interna do Estado de origem.

Discorre que as empresas optantes pelo Simples Nacional recolhem o ICMS por um percentual aplicável ao seu faturamento, de modo que suas saídas são sempre equivalentes à alíquota interna do Estado de origem. Assim, toda saída de empresa optante do Simples Nacional é uma saída definitiva para o Estado de origem, porquanto ela recolhe o ICMS integral no momento da apuração do imposto em face do seu faturamento. Assim, concluiu que, ao recolher o Simples Nacional, o remetente recolhe o ICMS com base de alíquota interna do Estado de origem, de modo que esta operação não pode ser enquadrada no Regime Simplificado, em virtude do disposto no art. 485 do RICMS.

Salienta que, com efeito, quanto ao regime normal, há expressa determinação que o contribuinte pague o diferencial de alíquotas nas operações originadas de empresas do Simples. Porém, no Regime Simplificado para Empresa de Construção Civil, não há qualquer regra nesse sentido.

Salienta que não há, portanto, como aplicar as regras do regime normal no regime simplificado, o qual, por ser especial, submete-se senão pelas suas próprias regras, dentre as quais desobriga o recolhimento quando o ICMS for pago integralmente na origem, como decorre da sistemática do Simples Nacional, apurado com base no faturamento.

O recorrente também destaca 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 compras interestaduais. Diz que o entendimento se encontra consolidado na Súmula nº 432 do STJ, com o seguinte verbete: “*Súmula 432: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais*”.

Diz ser indiscutível 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*”.

Sendo assim, tributo não pode ser instituído por acordo das partes, mas unicamente por meio de

lei. Logo, 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 recorrente salienta que, na qualidade de não contribuintes, as construtoras deveriam suportar apenas a alíquota interna do Estado de origem das mercadorias, de regra de 17% ou 18%, nada sendo devido ao Estado de destino (no 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.

Aduz que o modelo implantado no Estado da Bahia foi criar uma inscrição estadual atípica para as construtoras, a fim de que elas possam 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%).

Assim, segundo o recorrente, ganha a construtora (que sofreu uma carga tributária minorada), ganha o Estado da Bahia (que recebe um imposto inconstitucional) e perde o Estado de origem da mercadoria (que deixa de arrecadar o que lhe compete, a integralidade do ICMS incidente na operação). E é exatamente isso que representa este precário Regime Simplificado Para Empresa de Construção Civil.

Sustenta o recorrente que fica claro que o termo de acordo derivado do Regime Simplificado para Empresa de Construção Civil somente se aplica nas hipóteses em que houver redução da carga tributária pela adoção da alíquota interestadual pela construtora, pois, caso contrário, bastaria ela adquirir o produto na qualidade de não-contribuinte, nada recolhendo ao Estado da Bahia.

Nessa lógica diz ficar clara, ao se analisar o art. 485, parágrafo único, I, RICMS, porque 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.

Diante de tais esclarecimentos o recorrente ressalta que, como os optantes pelo Simples recolhem seus tributos, inclusive o ICMS, de forma unificada por meio de um percentual sobre a receita bruta auferida mensalmente, pouco importando se a sua saída for interna ou interestadual, a carga tributária incidente na operação de venda de empresa optante pelo Simples é sempre igual, sendo irrelevante se a mercadoria teve destino interno ou para outro Estado da Federação. Logo, na visão da construtora, o Regime Simplificado não se aplica, pois não há porque a construtora pagar algo (indevido) 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.

Sustenta que, ao cobrar ICMS em operações cuja carga tributária é indiferente seja o adquirente contribuinte ou não do imposto, o Estado da Bahia acaba por violar toda a ideia que permeou a criação do Regime Simplificado para Construtoras e, por conseguinte, o próprio Termo de Acordo celebrado de boa-fé pela impugnante.

Ademais, entende o recorrente 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.

Entende que, se for de interesse fazendário cobrar este “diferencial”, deve o Estado da Bahia promover a alteração do Regime Simplificado para Empresa de Construção Civil, passando a contemplar expressamente a cobrança do ICMS nas compras de mercadorias de empresas optantes pelo Simples. Até lá, por império do princípio da legalidade, está impedido de cobrar das construtoras tal exação. E, se este for o caminho, deve preparar-se para uma evasão em massa de construtoras, já que essa cobrança é absolutamente irracional.

Por fim, defende a exclusão também das compras de mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, conforme planilha anexada à impugnação, o que conduzirá à improcedência do lançamento.

Em terceiro plano, diz a impossibilidade de cobrança de diferencial de mercadorias cuja alíquota interna é idêntica à interestadual, dentro da mesma lógica de que somente é devido o recolhimento de 3% sobre o valor da operação quando existir diferença positiva entre a alíquota interna no Estado da Bahia e a alíquota de remessa da mercadoria, pois, se as alíquotas forem idênticas, não existirá obrigação de recolhimento de qualquer diferença.

Salienta que cerca de metade das mercadorias adquiridas são mercadorias compostas de aços não planos, notadamente grades e redes soldadas no ponto de interseção galvanizadas (NCM 7314.31) e telas metálicas, grades e redes galvanizadas, recoberto de plásticos e outros (NCM 7314.4), que foram remetidas com alíquota de 12%. Todavia, no plano interno, para tais mercadorias o art. 266, II, do RICMS/2012 estabelece redução de base de cálculo de forma que a “incidência do imposto resulte numa carga tributária de 12% (doze por cento) sobre o valor da operação”. E em sendo assim, ainda que se trate de redução de base de cálculo, tem-se que a carga tributária resultante de 12% é idêntica às alíquotas interna e de remessa – 12% – não sendo devido qualquer diferencial de alíquota.

Assim, sendo o critério quantitativo formado pela base de cálculo e alíquota, verifica-se que seu resultado será o mesmo, ainda que se altere a base de cálculo por meio de redução fictícia ou redução de alíquota. Some-se a isto que a própria norma do art. 266, II, do RICMS/12 assevera que a incidência do imposto resultará em carga tributária de 12% sobre o valor da operação e torna-se permitido concluir que a redução de encargo fiscal de modo que seja de 12% equivale à instituição de alíquota de 12%.

E uma vez sendo o encargo fiscal de 12% no plano interno, não é possível a cobrança de diferencial de alíquota, notadamente em relação a grades e redes soldadas no ponto de interseção galvanizadas (NCM 7314.31) e telas metálicas, grades e redes galvanizadas, recoberto de plásticos e outros (NCM 7314.4), eis que foram remetidas com alíquota de 12%, como se vê das notas fiscais de entrada anexadas aos autos.

Ressalta que esta lógica já fora reconhecida pelo Estado da Bahia em outras oportunidades, como no caso do recolhimento da antecipação parcial de ICMS com a redução da base de cálculo, como se vê a partir do quesito 73 das “Perguntas e Respostas do Simples Nacional”, constante do próprio site da SEFAZ/BA.

Nesta linha, diante da identidade entre o encargo fiscal no plano interno (12%), e a remessa das mercadorias com a aplicação da alíquota interna de 12%, o recorrente sustenta que se revela totalmente descabida a exigência da diferença de ICMS, na forma do Regime Simplificado de Tributação, para as grades e redes soldadas no ponto de interseção galvanizadas (NCM 7314.31) e telas metálicas, grades e redes galvanizadas, recoberto de plásticos e outros (NCM 7314.4), devendo ser procedida a exclusão destes valores do levantamento fiscal.

Por fim, o patrono do sujeito passivo requer a realização de diligência fiscal considerando que, a partir da planilha correspondente aos lançamentos originais e do *quantum* determinado na decisão recorrida, o recorrente, de boa-fé, atualizou a planilha contendo os demonstrativos originais (planilhas anexas, CD), tendo nesta oportunidade, identificado divergência no valor subsistente apontado na decisão recorrida (R\$432.266,84), tendo em vista que, para o recorrente, seguindo exatamente o comando esculpido no Acórdão recorrido, o valor subsistente é de R\$381.737,33.

Também diz ter identificado que os valores correspondentes às mercadorias adquiridas com base na alíquota interna dos respectivos Estados de origem não foram excluídas integralmente do levantamento fiscal e que o mesmo ocorreu com as refeições contratadas durante a execução de serviços de engenharia em Pernambuco, já que os valores correspondentes às “quentinhas” adquiridas durante a prestação do serviço, ainda constam do levantamento fiscal.

Assim, diante de tais equívocos, pugna pela realização de nova diligência fiscal, destinada à apuração correta do valor subsistente desta autuação fiscal.

Por derradeiro, o recorrente requer a reforma do Acórdão recorrido para julgar a infração improcedente.

Às fls. 1.662 dos autos, considerando os questionamentos apresentados no Recurso Voluntário, a 1ª CJF converteu o PAF à PGE/PROFIS solicitando a emissão de parecer jurídico.

Às fls. 1.669 a 1.671 dos autos consta Parecer Jurídico da PGE, no qual, em relação a alegação da impossibilidade de cobrança do ICMS pelo Regime Simplificado de tributação preconizado no art. 485 do RICMS/12, o opinativo da PGE é de que não merece abrigo, pois, da leitura da citada norma, verifica-se que não há qualquer impedimento da cobrança relativa ao regime simplificado nas operações de aquisição sob a alíquota 0%, tendo em vista que a norma prescreve o pagamento sobre o valor da operação, e não sobre o valor do imposto.

Ademais, tratando-se dum regime de exceção, fixado por ato voluntário do recorrente, declarando-se contribuinte para a Administração Fazendária, o percentual de 3% desborda de qualquer análise de não-cumulatividade, não se podendo falar na inexistência de repercussão econômica.

Quanto a alegação da inaplicabilidade do regime simplificado de tributação para empresa de construção civil nas compras efetuadas de optantes do Simples Nacional, não assiste razão ao recorrente, pois, conforme exposto na decisão de piso, o regime de Simples Nacional não tem como lógica a apuração de alíquotas sobre valores de operações, mas, isto sim, sobre a receita bruta global.

Destarte, não há que se falar em alíquota interna ou não, pois a técnica de tributação do Simples Nacional não tem como base a aplicação de alíquota sobre base de cálculo de operação de circulação de mercadorias específicas, mas sobre a receita bruta de todas as operações, do que ressalta que neste sentido trafegou o Parecer da DITRI/GECOT nº 6734/2013.

Por derradeiro, em relação ao argumento da impossibilidade de cobrança de diferencial de alíquotas relativo a mercadorias cuja alíquota interna é idêntica à interestadual, o opinativo é de que também não merece sufrágio, pois, da leitura do art. 485 do RICMS/12, verifica-se que o regime simplificado, como o próprio nome está a indicar, é um regime diferenciado, de livre adesão pelo contribuinte, cuja lógica é substituir o regime normal, não se podendo adotar a concomitância dos dois regimes como quer sugerir o contribuinte.

Sustenta que a opção pelo regime diferenciado é um ato voluntário do contribuinte, levando-se em consideração facilidades decorrentes do pagamento dum percentual fixo de 3%. Logo, não se está a cobrar nenhuma diferença de ICMS e, tampouco diferencial de alíquota, mas, isto sim, um percentual fixo de livre adesão do contribuinte.

Às fls. 1.678 a 1.680 dos autos, o recorrente se manifesta e aduz que permanece o equívoco quanto:

- Ao saldo remanescente constante da Decisão da JJF, no montante de R\$436.043,33, uma vez que não foram consideradas as deduções decorrentes dos recolhimentos “a maior” do ICMS, no montante de R\$54.545,28 (R\$12.941,05 de março/13; R\$26.702,25 de junho/13; R\$926,07 de setembro/14; R\$3.776,49 de fevereiro/15 e R\$10.199,42 de setembro/15), o que resultaria no saldo remanescente de R\$381.498,05, conforme apontado no “Demonstrativo 02”.
- Seguindo estritamente o jugado da JJF, ou seja, excluindo-se do lançamento todas as mercadorias adquiridas dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, verifica-se no demonstrativo integrante do Acórdão a manutenção equivocada de diversos valores que deveriam ter sido excluídos do lançamento fiscal, referente a compras de aço, tela soldada, tributados com alíquota interna de 12%, cujas mercadorias foram discriminadas no demonstrativo da fiscalização como “Inf. Contribuintes-diversos”, com aplicação equivocada da alíquota de 7%, quando, em verdade, correspondem às mercadorias adquiridas com base na alíquota interna

dos Estados de origem (12%), conforme se verifica do “Demonstrativo 04” (CD anexo) e das cópias das notas fiscais integrantes do demonstrativo, razão pela qual devem ser excluídas do lançamento fiscal.

- Ainda no “Demonstrativo 04”, observa-se nova discrepância entre o comando constante do Acórdão da JJF e o demonstrativo correspondente ao saldo remanescente devido pela recorrente, uma vez que as refeições contratada durante a execução de serviços de engenharia em Pernambuco, não foram excluídas integralmente do lançamento fiscal.

Em consequência, conforme “Demonstrativo 04”, o recorrente alega existência de falha na correlação entre o comando decisório da JJF e a composição do demonstrativo contábil decorrente desta decisão, implicando no acréscimo indevido de R\$150.573,22.

Por fim, anexa “Demonstrativo 05” registrando o lançamento de notas fiscais com divergência em relação a data de emissão, número, federação e valor, cujos documentos foram inseridos em coluna específica, com as respectivas correções.

Diante de tais inconsistências, o recorrente requer a análise destes demonstrativos por meio de diligência fiscal, já que, seguindo o comando esculpido no Acórdão JJF nº 0087-01/17, o valor subsistente supostamente devido é de R\$230.924,83.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito exigido no lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, verifica-se que os valores exigidos com base nos levantamentos originais foram revisados e reformados pela própria autuante, assim como pela JJF, em decorrência das razões de defesa apresentadas, relativas às aquisições com alíquota interna do Estado de origem (telas soldadas), como também de operações que não se tratam de aquisições interestaduais (refeições para empreiteiros em serviços fora do Estado) e, portanto, descabendo o pagamento do ICMS na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção Civil.

Registre-se que, se na origem a alíquota interna de determinada mercadoria for reduzida, essa operação não deve ser computada para a apuração pelo regime simplificado, como previsto no inciso I do parágrafo único do art. 485 do RICMS/BA, vigente à época, consoante procedeu a autuante, quando da sua revisão fiscal, assim como também não se aplica o dito regime em relação às refeições adquiridas e consumidas fora do Estado da Bahia, consoante acolheu a JJF, de cujo resultado comungo, tendo em vista as provas documentais examinadas nos autos.

Assim, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Inerente às razões do Recurso Voluntário, inicialmente, indefiro o pedido de diligência fiscal pretendido pelo recorrente tendo em vista que o próprio sujeito passivo, quando do seu Recurso Voluntário, assim como da sua última manifestação, ter anexado mídias eletrônicas com planilhas analíticas do *quantum* determinado na decisão recorrida, nas quais apresenta destaques em vermelho dos valores excluídos pela JJF e em amarelo dos valores que entende ainda que devam ser excluídos. Portanto, desnecessária qualquer diligência fiscal, diante dos próprios demonstrativos trazidos pelo sujeito passivo.

No tocante à alegação recursal de que o termo de acordo derivado do Regime Simplificado para Empresa de Construção Civil somente se aplica nas hipóteses em que houver redução da carga tributária pela adoção da alíquota interestadual pela construtora, pois, caso contrário, bastaria ela adquirir o produto na qualidade de não-contribuinte, nada recolhendo ao Estado da Bahia, devo ressaltar que, conforme bem frisou a PGE/PROFIS, a opção pelo regime diferenciado é um ato voluntário do contribuinte, levando-se em consideração facilidades decorrentes do pagamento do

percentual fixo de 3%, cuja opção pelo regime diferenciado, de livre adesão do contribuinte, tem lógica própria, não podendo haver concomitância com o regime de apuração do ICMS, como quer sugerir o contribuinte.

Embora o sujeito passivo se enquadre como uma empresa de construção civil, goza de um tratamento de contribuinte do ICMS, por força da assinatura de um “termo de acordo” com a SEFAZ/BA, em decorrência do qual se comprometeu a respeitar os seus termos, conforme previa, à época, o § 1º do art. 490 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 490. Para obter inscrição no cadastro e adotar o regime simplificado de que trata este capítulo, a empresa de construção civil deverá celebrar termo de acordo com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização - DPF.

§ 1º No requerimento de solicitação de celebração do termo de acordo, o interessado deverá declarar sua condição de contribuinte do ICMS e comprometer-se ao cumprimento dos termos do regime simplificado”

Assim, o sujeito passivo se vinculou à obrigação regulamentar instituída pelo artigo 485, por força do termo de acordo que firmou com o Estado da Bahia, em função do qual desfrutou de um tratamento jurídico favorecido ao se apresentar, nas suas relações negociais, como contribuinte do imposto.

Quanto ao mérito, a tese recursal é de que não cabe a exigência do ICMS sob a égide do Regime Simplificado para Empresa de Construção Civil nas operações de aquisições de mercadorias efetuadas junto às empresas enquadradas no Regime de Substituição Tributária ou de empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional, como também a impossibilidade de cobrança de mercadorias cuja alíquota interna é idêntica à interestadual, pois, se as alíquotas forem idênticas, não existirá obrigação de recolhimento de qualquer diferença.

Sobre tais alegações a PGE/PROFIS se pronunciou tendo salientado que, da leitura do art. 485 do RICMS/12, verifica-se que não há qualquer impedimento da cobrança relativa ao regime simplificado nas operações:

1. de aquisição sob a alíquota 0%, tendo em vista que a norma prescreve o pagamento sobre o valor da operação, e não sobre o valor do imposto;
2. de compras efetuadas aos contribuintes optantes do Simples Nacional, pois, conforme exposto na decisão de piso, o regime de Simples Nacional não tem como lógica a apuração de alíquotas sobre valores de operações, mas, isto sim, sobre a receita bruta global, não havendo que se falar em alíquota interna ou não, do que ressalta o Parecer da DITRI/GECOT nº 6734/2013, neste sentido.
3. com mercadorias cuja alíquota interna é idêntica à interestadual, pois o regime simplificado, como o próprio nome está a indicar, é um regime diferenciado, de livre adesão pelo contribuinte, cuja lógica é substituir o regime normal pelo pagamento de um percentual fixo de 3%.

Diante de tais considerações, por coadunar com tais assertivas, acompanho o referido Parecer da PGE/PROFIS, ressaltando que o artigo 485 do RICMS/12, redação vigente até 31/12/15, estabelecia que:

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.

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.”

Em consequência, por se tratar de um ato de livre adesão do contribuinte e de que a única restrição à aplicação ao regime simplificado, dentro do nosso contexto atual, é quando houver

incidência da alíquota interna no estado de origem, configurando-se a pertinência das exigências fiscais nestas operações, das quais se insurgiu o recorrente, tendo em vista não se enquadrar nas hipóteses de exclusão da norma regulamentar.

Quanto à alegação de que ainda remanesce valores correspondentes às mercadorias adquiridas com base na alíquota interna dos respectivos Estados de origem, como também refeições contratadas durante a execução de serviços realizados em Pernambuco, os quais não foram excluídos integralmente do levantamento fiscal, há de salientar que da consulta a planilha (“Demonstrativo 02” e, posteriormente, “Demonstrativo 04”), constante em mídias eletrônica anexas ao Recurso Voluntário, às fls. 1.658, e à manifestação de fls. 1.678/1.680 dos autos, observam-se destaques em “vermelho”, relativos às exclusões realizadas pela autuante ou pela JJF, inerentes a telas soldadas e a refeições, como também destaques em “amarelo”, dos quais o sujeito passivo sustenta que devem ser excluídos por se referirem às rubricas “Inf. Contribuinte-diversos” e “Refeições”.

Dos destaques amarelo, alega o recorrente que, conforme documentos fiscais e legislação do Estado de origem, os valores relativos à rubrica “Inf. Contribuinte-diversos” tratam-se de mercadorias adquiridas com base na alíquota interna de 12% do Estado de origem, inerentes à “Tela Soldada”, “Vergalhão”, “Arame Recozido” e “Espaçador”, nos termos previstos no art. 54, inciso VII, do Decreto nº 45.490, de 30/11/2000 (RICMS/SP), como também refeições para empreiteiros em serviços fora do Estado.

Da análise dos documentos fiscais correspondentes à rubrica “Inf. Contribuinte-diversos” verifica-se tratar de aquisição de ferragens junto ao Estado de São Paulo, à alíquota de 12%, cujo percentual incide nas operações internas realizadas no Estado de origem e, como tal, não se aplica o tratamento simplificado para empresa de construção civil, conforme previsto no art. 485, parágrafo único, inciso I, do RICMS/BA, devendo-se excluir os valores correspondentes, constantes do levantamento remanescente, conforme procedeu o recorrente (Demonstrativo 4).

Quanto aos valores residuais inerentes às refeições consumidas nos serviços fora do Estado devem ser excluídas pelas razões já expostas e por se tratar sua manutenção residual de equívoco na liquidez.

Assim, diante de tais considerações, o demonstrativo de débito constante da Decisão recorrida, à fl. 1.629 dos autos, deve ser alterado conforme a seguir:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO			
PERÍODO	ICMS / JJF	DEDUÇÕES	ICMS / CJF
jul/12	1.922,46	-	1.922,46
ago/12	2.858,66	-	2.858,66
set/12	4.700,01	-	4.700,01
out/12	2.395,30	3.594,59	-
nov/12	2.285,37	3.659,71	-
dez/12	4.527,24	-	4.527,24
jan-13	4.055,03	-	4.055,03
fev-13	2.074,02	-	2.074,02
mar-13	-	908,70	-
abr-13	4.617,97	2.919,42	1.698,55
mai-13	1.404,44	7.079,49	-
jun-13	-	4.550,46	-
jul-13	16.591,03	10.325,95	6.265,08
ago-13	19.042,41	203,53	18.838,88
set-13	23.725,37	5.720,65	18.004,72
out-13	6.472,58	4.695,88	1.776,70
nov-13	1.020,76	6.479,08	-
dez-13	13.244,46	2.808,28	10.436,18
jan-14	64.799,33	39.283,37	25.515,96
fev-14	12.428,37	30.953,01	-
mar-14	10.527,66	15.006,15	-
abr-14	8.257,93	3.853,57	4.404,36
mai-14	580,08	603,29	-
jun-14	5.745,91	2.369,78	3.376,13

jul-14	12.111,14	-	12.111,14
ago-14	23.813,02	-	23.813,02
set-14	-	-	-
out-14	8.314,74	-	8.314,74
nov-14	23.077,88	-	23.077,88
dez-14	6.184,84	-	6.184,84
jan-15	7.180,80	1.249,26	5.931,54
fev-15	-	1.642,31	-
mar-15	8.905,98	814,53	8.091,45
abr-15	7.912,04	-	7.912,04
mai-15	20.516,71	-	20.516,71
jun-15	21.836,55	-	21.836,55
jul-15	44.196,00	235,62	43.960,38
ago-15	14.568,54	1.580,54	12.988,00
set-15	-	-	-
out-15	7.157,58	-	7.157,58
nov-15	1.162,70	18,36	1.144,34
dez-15	15.828,42	17,69	15.810,73
Totais:	436.043,33	150.573,22	329.304,92

Por fim, quanto ao fato da JJF e do sujeito passivo ter noticiado a existência de erro material nos valores apurados, conforme dizeres às fls. 1.629, 1.656 e 1.678 dos autos, há de esclarecer que inexistente o alegado erro material, pois o débito reclamado resulta apenas da soma dos meses com imposto a se exigir, excluindo-se os meses os quais não se enquadram como devedor, por constar recolhimento a maior do que o apurado, tendo em vista se tratar de um regime simplificado de tributação, no qual não há conta corrente fiscal ou compensação de crédito/débito, cujo suposto indébito fiscal deverá ser analisado em rito processual próprio, de iniciativa do contribuinte, junto a repartição fiscal, a qual naquela oportunidade analisará a pertinência do pleito.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298578.0002/16-1**, lavrado contra **SERTENGE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$329.304,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS