

PROCESSO - A. I. Nº 207093.0018/15-1
RECORRENTE - HANGAR HOTELEIRO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0090-03/18
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/07/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0155-12/19

EMENTA: ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO PARA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, MATERIAIS DE USO E CONSUMO E BENS DO ATIVO. É devido o imposto, no percentual de 3%, sobre as operações interestaduais, conforme artigos 484 a 486 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos geradores. Em diligência fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF, ajustes reduziram o valor originalmente cobrado. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3º JJF Nº 0090-03/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 18/12/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$194.769,27, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

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 Empresa de Construção Civil.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 12/06/2018 (fls.230 a 239) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Inicialmente, verifico no presente Processo Administrativo Fiscal - PAF, a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, dos dispositivos da legislação tributária inerentes ao enquadramento e à tipificação da multa. Há indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto exigido, conforme art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA, permitindo ao impugnante o exercício do seu direito de defesa e do contraditório, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Trata o presente PAF de lançamento para cobrança de ICMS nas operações interestaduais de entradas realizadas pelo autuado, enquadrado na disposição contida no art. 484, § 1º, inciso I, do Decreto nº 13.780/12, além de outras atividades elencadas no § 2º do citado artigo e decreto, vigentes à época dos fatos geradores.

Nas razões defensivas o impugnante afirmou que para melhor análise da autuação, dividiu os valores em três grupos distintos: (a) aquisições feitas em outras unidades da Federação acobertadas por notas fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interestadual, sem que a Autuada tivesse efetuado o recolhimento do tributo apurado na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil; (b) aquisições feitas em outras unidades da Federação, realizadas junto a empresas optantes do Simples Nacional; e (c) aquisições feitas em outras unidades da Federação acobertadas por notas fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interna do Estado de origem, alcançada por benefício fiscal de redução de base de cálculo.

Disse ainda, que em relação à parcela do Auto de Infração formada por notas fiscais na situação relatada no grupo “a”, não contestará, realizando o recolhimento das parcelas referidas.

Assim, de igual forma será apreciada a defesa, ficando mantidos os valores reconhecidos pelo defendente, considerando que sobre estes, não mais existe lide a ser apreciada.

A matéria, ora em análise, se encontra regulamentada conforme disposto nos artigos 484 e 485 do

RICMS/2012, vigente à época dos fatos geradores, in verbis:

Art. 484. A empresa de construção civil, inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, adotará tratamento simplificado previsto neste capítulo para apuração do imposto.

§ 1º Considera-se empresa de construção civil aquela que desenvolver quaisquer das seguintes atividades, conjunta ou isoladamente:

§ 2º Equiparam-se à empresa de construção civil, para fins de adoção do regime simplificado de tributação de que trata este capítulo, a incorporadora imobiliária, o consórcio de incorporação imobiliária, sociedade de propósito específico com fins imobiliários, consórcio de construção civil e construção de condomínio que desenvolvam, conjunta ou isoladamente, atividade de construção civil.

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.

Ora, sendo beneficiária do regime simplificado citado, forçoso é reconhecer que as aquisições de bens vinculados à atividade de construção civil devem ser tributadas na forma definida em regulamento, qual seja, em percentual de 3% incidente sobre o valor das mercadorias adquiridas, em conformidade com o que dispõe o art. 485 do diploma normativo citado, vigente à época dos fatos geradores.

De fato, a incidência de alíquota de 3% sobre as aquisições de bens não se constitui em qualquer privilégio à empresa de construção civil, mas uma possibilidade legalmente prevista e que somente agrega recursos ao Estado de destino, o qual ficaria, na ausência do regime simplificado, sem direito a qualquer parcela do imposto.

Assim, é cabível a imposição estatal descrita neste PAF, nos termos dos arts. 484 ao 486 do Decreto nº 13.780/12, vigentes à época dos fatos geradores imputados, c/c art. 167, inciso III, do RPAF/BA.

O defendente relacionou notas fiscais com os valores referidos no item "b" de sua impugnação como aquisições feitas em outras unidades da Federação, realizadas junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, sobre as quais, em seu entendimento, a partir de uma interpretação sistemática da legislação tributária, não se poderá exigir a complementação de alíquotas das empresas de construção civil nas aquisições feitas junto a estas empresas.

Da análise dos dispositivos regulamentares acima transcritos, constata-se que não há excepcionalidade referente às aquisições interestaduais junto às empresas optantes pelo Simples Nacional. Tais exceções se referem exclusivamente, aos incisos I e II do § único do art. 485 do RICMS/2012, acima transcrito. Logo, o argumento defensivo não pode ser acolhido, considerando que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do inciso III, do art. 167, do RPAF/99.

Vale destacar, que através do Parecer exarado pela GECOT/DITRI nº 6734/2013, a referida Gerência de Tributação do Estado da Bahia, se manifestou sobre esta questão, concluindo que a matéria aqui discutida, incidência do ICMS sobre aquisições interestaduais junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, por contribuintes optantes pelo Regime Diferenciado de Empresas da Construção Civil, se submetiam aos ditames do multicitado art. 485 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores.

Relativamente ao terceiro grupo de notas fiscais, o impugnante relacionou como item "c", alegando que o Autuante selecionou todas as notas fiscais com o imposto destacado com base em alíquotas reduzidas e reputou como tendo ocorrido o cálculo do ICMS com base em alíquota interestadual. Afirmou que as alíquotas ali destacadas correspondiam à alíquota interna do Estado de origem, em operações que gozavam de benefício de redução da base de cálculo prevista em norma vigente no estado de Origem. Citou exemplo das notas fiscais 245.246 e 245.298 emitidas pela empresa Ind. Com. de Colchões Castor Ltda.

Após análise e discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, os membros da 3ª JF decidiram converter em diligência o processo à ASTEC/CONSEF, para que auditor fiscal designado tomasse a seguinte providência: elaborasse demonstrativo, a partir do levantamento realizado pelo auditor fiscal revisor, contido no CD fl.184, excluindo todas as notas fiscais com destaque do ICMS com a alíquota interna do Estado de origem, ainda que tivessem a base de cálculo reduzida (destacado 12% - doze por cento) conforme relação expressa - apresentação de 38 notas fiscais eletrônicas - no Parecer da diligência fiscal fls.175/176.

Cumprida a diligência, o PAF deveria ser encaminhado a INFAZ de origem, para que fosse dada ciência ao Autuante e ao Autuado, do novo demonstrativo elaborado pela ASTEC, contra recibo, concedendo prazo de 10 (dez) dias, para que se manifestassem, querendo.

Importante registrar, que devidamente intimado e com o recebimento das cópias dos elementos gerados pela diligência fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF fls. 220/221, Autuante e Autuado mantiveram-se silentes.

Observo que a legislação que rege a matéria determina a não cobrança do imposto 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. Inteligência do inciso I, parágrafo único, do artigo 485 do RICMS/BA, conforme transcrito anteriormente.

Dessa forma, assiste razão à Autuada, no que diz respeito às notas fiscais citadas, que por força de benefício fiscal, tiveram a alíquota reduzida no Estado de origem, portanto não deveriam fazer parte do levantamento fiscal.

Assim, acato os ajustes realizados pela ASTEC/CONSEF que resultou no Parecer Técnico nº 90/2017 elaborando novo demonstrativo de débito, remanescendo o valor de R\$180.470,52, conforme planilhas colacionadas às fls. 204/216.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.”

Inconformado, com fundamento no art.169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls.249 a 270, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Divide a sua peça em três grupos distintos: a) Aquisições feitas em outras unidades da Federação acobertadas por Notas Fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interestadual, sem que a Autuada tivesse efetuado o recolhimento do tributo apurado na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil; b) Aquisições de feitas em outras unidades da Federação, realizadas junto a empresas optantes do Simples Nacional, com destaque do ICMS na forma da LC nº123/2006; c) Aquisições feitas em outras unidades da Federação acobertadas por Notas Fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota INTERNA do estado de origem, alcançada por benefício fiscal de redução de alíquota.

Em relação à parcela do Auto de Infração formada com base nas aquisições feitas em outras unidades da Federação, acobertadas por Notas Fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interestadual, sem que a Autuada tivesse efetuado o recolhimento do tributo apurado na forma do Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil (alínea “a”) explica que deixará de trazer a lume os argumentos jurídicos que fulminam de morte o famigerado Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil (já não mais em vigor) por manifesta inconstitucionalidade. E assim o fará porque, nos termos do art.167, I, do RPAF, não se insere na competência dos órgãos julgadores desta esfera administrativa a declaração de inconstitucionalidade de norma, não sendo, portanto, o presente processo administrativo fiscal, a via processual adequada para a defesa deste item.

Não obstante, no que diz respeito às aquisições referidas na alínea “a”, todas listadas no Anexo I, já que a arguição de inconstitucionalidade da cobrança deste tributo não pode ser feita nesta peça, a Autuada optou por efetuar o recolhimento do correspondente montante cobrado no presente Auto de Infração, para posterior discussão deste tema na esfera judiciária, no momento que entender oportuno. Assim, o pagamento ora efetuado possui simplesmente o condão de extinguir a exigibilidade do tributo, para manter a Autuada adimplente com o fisco estadual.

Quanto às aquisições feitas em outras unidades da Federação, realizadas junto a empresas optantes do Simples Nacional, com destaque do ICMS na forma da LC nº 123/2006 (alínea “b”), afirma que decorreram de má interpretação da legislação fiscal de regência e que será plenamente refutada conforme o articulado logo adiante deduzido.

Já no que tange às aquisições feitas em outras unidades da Federação acobertadas por Notas Fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota INTERNA do estado de origem, alcançada por benefício fiscal de redução de alíquota (alínea “c”), a Autuada aduz que a

conformação dos mesmos como ilícito fiscal decorreu da falta de uma análise de documentos de prova existentes na sede desta. Explica que demonstrará, portanto, que o Autuante laborou em equívoco, que certamente será superado na oportunidade da prestação das informações fiscais, posto que incluiu no âmbito da presente autuação diversas aquisições de insumos da construção civil que foram acobertadas por Notas Fiscais emitidas com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interna do estado de origem, cuja tributação é alcançada por benefício fiscal de redução de alíquota.

Quanto às aquisições efetuadas junto a empresas optantes do simples nacional (item “b”), após transcrever o texto do art. 484 do RICMS/12, afirma que o texto regulamentar não abordou, de forma expressa, sobre o tratamento legal dispensado para as aquisições, por empresas de construção civil, de bens provenientes de outra unidade da Federação, junto a empresas inscritas no Simples Nacional. Argumenta, contudo, que, a partir de uma interpretação sistemática da legislação tributária, não apenas da legislação baiana instituidora do ICMS, mas também da legislação nacional de cunho constitucional e complementar, não se poderá exigir a complementação de alíquotas das empresas de construção civil nas aquisições feitas junto a empresas optantes do Simples Nacional. A bem da verdade, apesar de evitar a imersão em debate de matéria constitucional, cumpre dizer que a Constituição Federal, em rasa análise, veda a cobrança do diferencial de alíquotas das empresas de construção civil que não realizam operações de circulação de mercadorias, como é o caso da Autuada. Explica, contudo, que este tema, contudo, fica reservado para a discussão na esfera judiciária.

Argumenta que o regime do diferencial de alíquota do ICMS foi concebido, pelo legislador constitucional, com a finalidade de estabelecer uma repartição mais justa, entre os Estados da Federação, da receita fiscal auferida a partir da incidência deste imposto nas operações de circulação de mercadorias e serviços. Assegurava-se, com este regime de alíquotas diferenciadas para operações internas e interestaduais, uma parcela da arrecadação para os estados de destino das mercadorias e dos serviços, promovendo uma melhor distribuição do imposto entre os entes federados. O conjunto de normas que regravava – assim como regra o atual regime inaugurado com a EC87/2015 – o regime do diferencial de alíquotas tinha esta finalidade precípua e não outra, assegura.

Explica que, em termos prático, sabendo-se que o pólo produtivo e distribuidor de produtos e mercadorias, no Brasil, é centralizado na região Sudeste, quis o legislador constitucional, deslocar para os estados consumidores (ou estados de destino) uma parcela da arrecadação do ICMS incidente na saída das mercadorias que, não fosse o sistema do diferencial de alíquotas, pertenceria somente aos estados fornecedores. A título de exemplo, levando-se em conta a legislação tributária do Estado de São Paulo, que instituiu o ICMS dentro dos lindes da legislação de caráter nacional, o contribuinte ali estabelecido que realize vendas para consumidores também estabelecidos em São Paulo, calculará e destacará o ICMS incidente na operação (salvo, é claro, as hipóteses de imunidade, isenção, benefícios fiscais, etc.), com base na alíquota interna no percentual de 18%. Este mesmo contribuinte, contudo, ao realizar a venda de uma mesma mercadoria para outros contribuintes estabelecidos nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, calculará e destacará o ICMS com base na alíquota interestadual no percentual de 7%, a ser recolhido para o Estado de São Paulo, cabendo ao estado de destino a diferença do imposto. Já se o contribuinte consumidor estiver localizado nos Estados das regiões Sul e Sudeste, a alíquota interestadual será de 12%, sendo este o imposto devido para o Estado de São Paulo. Eis aí a finalidade da norma claramente alcançada!

Conclui, portanto, que, desde que a operação de circulação de mercadoria ou serviços ocorra internamente em São Paulo, este Estado receberá (novamente, salvo as hipóteses de imunidade, isenção, benefícios fiscais, etc.) o ICMS calculado com base em alíquota no percentual de 18%. Entretanto, quando a mercadoria for remetida para outros estados da Federação, o Estado de São Paulo terá a sua receita fiscal limitada aos citados percentuais de 7% ou 12%. A diferença da tributação, apurada entre a alíquota interna (do estado de destino) e a alíquota interestadual,

pertencerá ao estado consumidor, seja pela apuração normal do ICMS, seja pela antecipação do diferencial e alíquota, nos termos da legislação.

Observa, ainda, que há tratamento fiscal diferenciado conforme seja o destino da mercadoria, de modo que, em se tratando de repartição da receita fiscal auferida com a arrecadação do ICMS, os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste são mais beneficiados que os Estados das regiões Sul e Sudeste, cabendo-lhe uma maior parcela do diferencial de alíquotas. Vide, a título de exemplo apenas, a legislação paulista de suporte, vigente no período de ocorrência dos fatos que secundaram a presente autuação, que transcreve.

Destaca, ainda em sede de análise do tema do diferencial de alíquotas, que este regime de alíquotas diferenciadas para operações internas e externas, até o advento da EC 87/2015, não tinha aplicação nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado, hipótese em que o fornecedor/remetente calculava e destacava o ICMS com base na alíquota interna. Vide a redação anterior do art. 155, VII, “b”, da CF), que transcreve.

Conclui, então, com base na análise da legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos reputados geradores da tributação veiculada no auto de infração, e no que tange à tributação das operações interestaduais, que nas remessas para outro estado para consumidor final não contribuinte do imposto, o fornecedor/remetente devia calcular e destacar o ICMS com base na alíquota interna do seu estado (estado de origem), que era o único credor desta obrigação tributária. Como consequência: i. O consumidor final (não contribuinte) não possuía qualquer obrigação fiscal, fosse perante o fisco do estado de origem, fosse perante o fisco do estado de destino; ii. Caso o remetente apurasse o ICMS com base em alíquota interestadual, o estado de origem seria o único credor da diferença do imposto não calculado, levando-se em conta a alíquota interna dele estado de origem; iii. Na hipótese acima, o devedor da diferença do ICMS não lançado e não recolhido era o vendedor/remetente da mercadoria.

Alega que, nas remessas para outro estado para consumidor final contribuinte do imposto, o fornecedor/remetente deveria calcular e destacar o ICMS com base na alíquota interestadual que recolhia para o seu estado (estado de origem), e o adquirente, contribuinte do imposto, recolhia a diferença de alíquota levando-se em conta a alíquota interna do estado de destino, sendo este o ente político credor do diferencial de alíquotas.

Afirma que, dada a clareza da conformação constitucional desta matéria, nenhuma dúvida deveria remanescer a este respeito. Contudo, a legislação baiana fiscal criou uma anomalia no tratamento fiscal dispensado às empresas de construção civil que não realizam operações de circulação de mercadorias, ou seja, não contribuintes do ICMS, como é o caso da Autuada, pois o antigo Regulamento de ICMS (Decreto nº 6.284/97) chegou a tratar as empresas de construção civil como contribuinte especial, dispensando-a do recolhimento do ICMS nas aquisições de bens de outros estados da Federação. Transcreve os textos citados.

Ensina que, na esteira do regramento legal, o Estado da Bahia concedeu tratamento fiscal diferenciado para as empresas de construção civil que promoviam a circulação de mercadorias (portanto, contribuintes do ICMS) daquelas que não promoviam, por óbvio, não contribuintes do imposto. Prestigiava-se, assim, em parte, a então vigente alínea “b”, do inciso VII, do art. 155 da Carta Magna, que determinava a adoção da alíquota interna nas operações interestaduais de circulação de bens e serviços destinadas a consumidor final não contribuintes do ICMS. Nada obstante, alega que padecia de ilegalidade a exigência de inscrição no cadastro de contribuintes, ainda que sob o manto de uma condição “especial”, das empresas de construção civil que não praticavam o fato gerador do ICMS.

Argumenta que não se pode deixar de esclarecer que os tribunais pátrios, em voz unânime, decidiram que “as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS”. Este entendimento reiterado nas diversas instâncias do Judiciário, com amplo precedente na corte suprema, foi

abraçado, em caráter definitivo, em sede de recurso repetitivo, nos termos do Acórdão unânime cuja ementa transcreve.

Informa que, apesar da decisão judicial transcrita, o Regulamento de ICMS anterior, em frontal rota de colisão com o sólido entendimento jurisprudencial, sofreu modificação para instituir o regime simplificado de tributação para as empresas de construção civil, nas operações de aquisição interestaduais dos insumos da construção civil, excepcionando deste regime apenas as aquisições com cobrança do ICMS calculado e destacado com base na alíquota interna do estado de origem.

Explica que o regulamento vigente adotou, originalmente, regra semelhante, nos termos artigos 484 a 486 já transcritos acima, abrangendo como se válido fosse o famigerado regime simplificado de tributação. Assim, nos termos do RICMS/BA vigente à época dos fatos presumivelmente geradores, o tratamento fiscal dispensado às empresas de construção civil poderia ser assim resumido: a) nas aquisições de outro estado com o ICMS calculado com base na alíquota INTERNA do estado de origem, as empresas de construção civil ficavam dispensadas do recolhimento da diferença de alíquotas; b) nas aquisições de outro estado com o ICMS calculado com base na alíquota INTERESTADUAL, as empresas de construção civil ficavam obrigadas ao recolhimento do ICMS calculado de acordo com o “sistema simplificado” instituído, que previa uma aplicação do percentual de 3% sobre a base de cálculo expressamente informada no art.485.

Observa que não se trata mais de previsão legal de recolhimento do diferencial de alíquotas, propriamente dito, posto que se tornaram irrelevantes para o cálculo do imposto as alíquotas do estado de origem e de destino. Imperava aí um regime híbrido de tributação, sem guarida na legislação constitucional, nem mesmo nos moldes então vigentes da Lei nº 7.014/1996, instituidora do ICMS. Afirma que o “regime simplificado de tributação” nada mais era do que a inovação de um novo critério quantitativo de cobrança do diferencial de alíquotas, calculado com base em uma alíquota fixa de 3%, com desprezo total à regra constitucional vigente à época (antes da EC87/2015), bem como à regra então prevista na Lei nº 7.014/1996, vigente à época dos fatos reputados geradores da tributação, pois o diferencial de alíquotas somente era devido e podia ser calculado quando a operação fosse realizada com adoção de uma alíquota interestadual, para que se pudesse apurar a diferença desta em relação à alíquota interna.

Alega que os artigos do RICMS/BA, ditos infringidos no Auto de Infração sob defesa, colidiam frontalmente com a própria legislação estadual instituidora do ICMS, já que a Lei nº 7.014/1996 não previa a possibilidade de cobrança do ICMS, nas operações interestaduais, de outro modo que não fosse mediante apuração da diferença entre a alíquota interna e a interestadual adotadas nestas operações. Como corolário, em não havendo diferença a apurar, não há conformação do critério quantitativo da norma matriz de incidência do ICMS nas operações interestaduais de circulação de bens e serviços.

Frisa que não se pode distinguir o “Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção Civil” da verdadeira cobrança do diferencial de alíquotas, já que a empresa de construção civil (que não exerce operações de circulação de mercadorias e serviços) não estava obrigada, nos termos do RICMS/BA então vigente, a qualquer outra obrigação principal, que não fosse a de recolhimento da diferença do imposto nas aquisições interestaduais de bens. Portanto, tal regime foi instituído para cobrança do diferencial de alíquotas, de empresa não contribuinte do ICMS, nada mais.

Afirma que o fisco baiano olvidou que nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, conforme legislação constitucional então vigente (antes da EC87/2015), caso o remetente apurasse o ICMS com base em alíquota interestadual, o credor da diferença do imposto não calculado seria o ESTADODEORIGEM, levando-se em conta a sua alíquota. Entretanto, mas uma vez informa que deixará de entrar em tema de constitucionalidade da norma, pelo motivo já exposto, para analisar o RICMS/BA no próprio âmbito da sistemática tributária baiana.

Após destacar que o tributo não é devido quando a operação interestadual for tributada com a alíquota interna do estado de origem, destaca que a empresa de construção civil que não promove operações de circulação de mercadorias e serviços, como é o caso da Autuada, não está sujeita a qualquer outra obrigação de recolhimento do ICMS, que não seja a decorrente de aquisições interestaduais, nos termos do RICMS/BA vigente à época da autuação.

Assim, ressalta que o Regime Simplificado de Tributação para Empresa de Construção Civil trata apenas da tributação do diferencial de alíquotas, nada mais. Conclui, por conseguinte, o que se pode dizer, com esforços titânicos para extrair certa legalidade desta norma regulamentar, é que o Estado da Bahia, a princípio em concordância com texto constitucional, dispensou as empresas de construção civil de recolher o diferencial de alíquotas (então identificado como “regime simplificado”) nas aquisições interestadual com cobrança de ICMS com base na alíquota interna do estado de origem. Lamentavelmente, porém, em total confrontação com o então vigente art.155, § 2º, VII, “b”, passou a exigir das empresas de construção civil, que não exercem a circulação de mercadorias e serviços, o imposto, não mais calculado pela diferença de alíquota, mas conforme o “regime simplificado”, em ditas aquisições, quando o ICMS fosse calculado com base na alíquota interestadual.

Deixando à parte a discussão da inconstitucionalidade desta norma, afirma que a regra da tributação resulta clara: (i) a tributação somente incide nas aquisições interestaduais; (ii) em se tratando de aquisições com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interna do estado de origem nada é devido ao fisco baiano; (iii) nas mesmas aquisições com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interestadual, o imposto é devido na regra do regime simplificado. Bastaria, então, nos termos do então vigente RICMS/BA, averiguar, quando das aquisições interestaduais, qual a alíquota adotada pelo emitente da nota fiscal de venda, se a interna ou a interestadual, para saber se havia imposto devido ou não.

Eis que surge aí a questão das aquisições feitas junto às empresas optantes do Simples Nacional, cujo ICMS é calculado com base em alíquotas diferenciadas e reduzidas, determinadas com base na Lei Complementar nº 123/2006, conforme a variação da receita bruta do contribuinte (no caso o vendedor). Argumenta que já se demonstrou acima que o sistema de diferencial de alíquotas do ICMS tem a finalidade de repartição mais justa entre os entes federados do crédito fiscal resultante das operações interestaduais de circulação de mercadorias e serviços. Portanto, para a cobrança do diferencial de alíquota era mister que (i) uma aquisição interestadual fosse realizada por contribuinte do ICMS, de maneira que (ii) a alíquota calculada pelo remetente da mercadoria ou serviço fosse a alíquota interestadual.

Alega, contudo, que as empresas optantes do Simples Nacional, ao destinarem bens para outros estados não adotam alíquota interestadual, pois não há diferenciação de alíquotas para o contribuinte optante do Simples Nacional quando este realiza uma venda interna ou interestadual. Portanto, conclui que não há repartição do crédito fiscal do ICMS incidente nas vendas interestaduais por empresas optantes do Simples Nacional.

Em face do exposto, a Autuada requer a improcedência da autuação em relação a todas as aquisições interestaduais realizadas junto a empresas optantes do Simples Nacional, pelos motivos acima expostos, pois a Autuada se identificou como empresa de construção civil não contribuinte do ICMS, entretanto o seu fornecedor, por ser optante do Simples Nacional, não se submete ao regime de alíquota interestadual e alíquota interna, estando autorizado, em decorrência de legislação nacional, a praticar uma alíquota incentivada e reduzida do ICMS. Entretanto, a tributação devida pelo fornecedor será integralmente recolhida ao ente político credor desta operação, diretamente por este, posto que não houve redução da tributação em razão da saída interestadual. Disto resulta, que o Regime Simplificado de Tributação para Empresas de Construção Civil não se ajusta às aquisições feitas junto à empresas submetidas à tributação do Simples Nacional.

Quanto às aquisições com destaque do ICMS calculado com base na alíquota interna do estado de

origem, após transcrever os dispositivos do RICMS/BA aplicáveis, alega que o Autuante, no exercício das suas atribuições fiscalizatórias selecionou todas as Notas Fiscais com o imposto destacado com base em alíquotas reduzidas e reputou como tendo ocorrido o cálculo do ICMS com base em alíquota interestadual. Assim procedendo, contudo, deixou de averiguar que diversas aquisições realizadas pela Autuada foram acobertadas por Notas Fiscais emitidas com a ALÍQUOTA INTERNA DO ESTADO DE ORIGEM, diversas dela, inclusive, com a indicação de que o destinatário é consumidor final, entretanto a ALÍQUOTA INTERNA gozava de benefício de redução previsto em norma vigente no estado de origem. Cita vários exemplos.

Explica que trouxe aos autos todos estes exemplos para demonstrar a necessidade imperiosa de conversão do presente feito em diligência, já que seria deveras penoso, não apenas para a Autuada, por meio dos seus patronos, mas também para estes doutos julgados, fazerem as vezes do Auditor Fiscal e analisar uma a uma as notas fiscais relacionadas no Auto de Infração.

Assim, a Recorrente traz o argumento jurídico, no sentido de que não pode ser compelida a recolher o ICMS com base no regime simplificado de tributação nas aquisições realizadas com cálculo do ICMS com base na alíquota interna do estado de origem, ainda que esta alíquota seja reduzida em razão de previsão legal do próprio estado de origem, posto que nestes casos a tributação foi totalmente calculada e destacada para, repita-se, o estado de origem, nada sobejando para ser complementado ao estado de destino.

Em razão do exposto, requer a reforma do acórdão para declarar a total improcedência do auto de infração, pelas razões expostas no presente recurso.

Pede deferimento.

VOTO

Como não foram suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, nos termos em que segue.

A conduta autuada foi descrita como *“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, ...”*.

O presente lançamento decorre da aplicação das regras atinentes ao regime simplificado de tributação, previsto no art.485 do RICMS/12, cujo texto reproduzo abaixo.

“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.
...”

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo deduzido três argumentos, que variam de acordo com o tratamento tributário dado às mercadorias na origem: a) Quanto às aquisições feitas e tributadas à alíquota interna de unidade de origem, defende que tais operações devem ser excluídas do lançamento. Acosta notas fiscais exemplificativas para comprovação do quanto alega; b) Quanto às aquisições feitas e tributadas com base na alíquota interestadual, informa que, embora não concorde, achou por bem efetuar o pagamento para, num momento subsequente, discutir judicialmente o tributo; e c) quanto às aquisições feitas a empresas optantes pelo Simples Nacional, alega que nada mais é devido, pois tal tributação equivale à carga tributária interna.

Quanto às operações tributadas com base na alíquota interestadual, referida na alínea “b”, acima, noto que o Sujeito Passivo desistiu da lide administrativa, neste ponto específico, pois resolveu pagar o valor exigido, conforme declara à folha 250 do presente processo, em trecho que reproduzo abaixo.

“Não obstante, no que diz respeito às aquisições referidas na alínea “a”, todas listadas no Anexo I, já que a arguição de inconstitucionalidade da cobrança deste tributo não pode ser feita nesta peça, a Autuada optou por

efetuar o recolhimento do correspondente montante cobrado no presente A.I., para posterior discussão deste tema na esfera judiciária, no momento que entender oportuno (grifo acrescido). Assim, o pagamento ora efetuado possui simplesmente o condão de extinguir a exigibilidade do tributo, para manter a Autuada adimplente com o fisco estadual.”

Assim, deixo de tratar dessas operações por entender que a peça recursal perdeu o seu objeto, pois o Sujeito Passivo requereu a emissão de DAE para pagamento, conforme folhas 119/120.

Quanto às aquisições feitas e tributadas à alíquota interna da unidade de origem, noto que tal alegação já havia sido deduzida na primeira instância, pleito este que motivou a solicitação de duas diligências, ao Autuante e, posteriormente, à ASTEC, as quais promoveram a exclusão das notas fiscais citadas, nada mais havendo a excluir do levantamento fiscal neste ponto.

Observo que a questão controversa cinge-se, apenas, às operações de aquisição interestadual de mercadorias junto a empresas optantes pelo Simples Nacional, realizada por empresa signatária de termo de acordo com o Estado da Bahia.

Entende o autuante que a recorrente deveria ter efetuado o recolhimento do ICMS de 3% sobre tais operações, entendendo a empresa que a sistemática prevista no art.485 do RICMS/12 não é aplicável a essas aquisições.

Pois bem, enfrentemos a questão.

Analisando o texto do art.485, acima reproduzido, nota-se que o RICMS/12 instituiu uma sistemática de tributação simplificada, mediante a qual as empresas construtoras podem optar pelo tratamento tributário com base no Regime Simplificado. Tal sistemática traduz-se num regime jurídico *sui generis*, pois molda o surgimento da obrigação tributária não apenas e simplesmente com base na lei, mas também a partir de um “Termo de Acordo”, firmado com o sujeito passivo, manifestando a sua anuência com o regime, de forma que fica obrigado a recolher o ICMS, à base de 3% sobre o valor das aquisições interestaduais que fizer no período, conforme abaixo.

“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 (grifos acrescidos).

...”

Como já foi bem destacado pela recorrente, não existe norma expressa tratando das operações de aquisição interestadual a empresas optantes pelo Simples Nacional, havendo, apenas, a exclusão daquelas operações tributadas com base na alíquota interna da unidade de origem, nos termos do inciso I do Parágrafo Único do art.485 do RICMS/12.

Não procede, contudo, a alegação empresarial de que as alíquotas aplicáveis às operações oriundas de empresas do Simples Nacional “equivalem à alíquota interna”, pois caso isso fosse verdade, não existiria a obrigatoriedade de recolhimento do diferencial de alíquotas, por parte dos adquirentes, nas operações interestaduais com mercadorias comercializadas por empresas do Simples Nacional, por força da exclusão feita, de forma expressa, pelo § 1º, inciso XIII, alínea “h” combinado com o § 5º, ambos do art. 13 da LC 123/06, abaixo reproduzidos.

“Art. 13. O SIMPLES Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

...

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;

...

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação

aplicável às demais pessoas jurídicas:

...
XIII – ICMS devido:

...
h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (grifo acrescido);

...
§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional (grifo acrescido);
.”

Ou seja, mesmo gozando de tratamento tributário simplificado e menos oneroso, as empresas optantes pelo Simples Nacional submetem-se a uma sistemática normal, para fins de recolhimento do diferencial de alíquotas, nas suas aquisições a fornecedores localizados em outras unidades da federação. Tal se dá porque o sistema teve a sua concepção voltada às pequenas empresas, adquirentes de pequenas quantidades de mercadorias e voltadas, basicamente, para o dinamismo do mercado local ou regional, ao qual esses empreendimentos repassariam os benefícios usufruídos.

Vale ressaltar, contudo, que as regras gerais do recolhimento do diferencial de alíquotas aplicam-se não somente para as aquisições feitas pelas micro e pequenas empresas, mas também e, principalmente, para as operações de aquisições feitas por terceiros a esses contribuintes, pois a conclusão diversa não se poderia chegar, sob pena de malferimento ao princípio constitucional que impõe um tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, previsto no art.170, inciso IX do nosso diploma maior.

Assim, é forçoso concluir que, não fosse o regime Simplificado, a empresa autuada incorreria, ao adquirir bens ou mercadorias a empresas do Simples Nacional, na obrigatoriedade de recolhimento do Diferencial de Alíquotas, não com base no sistema próprio das microempresas, mas submetidas à sistemática normal, o que lhes faria incidir na alíquota de 7% ou 10%, a depender da origem da mercadoria.

Ora, essa concepção legislativa é reveladora, por si só, de que as operações interestaduais praticadas por empresas do Simples Nacional não podem ser tratadas como tributação “cheia”, pois do contrário não se poderia exigir o diferencial de alíquotas dos seus clientes fora do Estado.

Se de alíquota interna não se trata, é porque existe a obrigatoriedade, de todos os contribuintes signatários do termo de acordo previsto no art.485 do RICMS/12, de recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, do qual a recorrente somente poderia se ver desobrigada na hipótese de a norma regulamentar (instituidora do Regime Simplificado) tê-la excluído expressamente, algo que não ocorreu, conforme se pode ler na regra estabelecida no Parágrafo Único do artigo citado.

Esse é, também, o entendimento da Administração Tributária, como se pode depreender da leitura do Parecer DITRI/GECOT nº 6734/2013, cuja ementa transcrevo a seguir:

“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 (grifo acrescido).”

Ademais, a aplicação do regime simplificado às aquisições interestaduais, feitas por empresas signatárias do TA, a microempresas não traz prejuízo a essas últimas, mas embute, sim, vantagens, na medida em que reduz o ICMS devido de 7% (no mínimo) para 3%.

Nesse sentido, soa cristalino que a exigência fiscal se encontra estribada numa interpretação do art.485 que guarda harmonia com o micro-sistema do ICMS, restando procedente o lançamento.

Entendo, portanto, que não merece reparo a Decisão de primeiro grau.

Assim, julgo Procedente em Parte o auto de infração, mantendo a Decisão recorrida.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207093.0018/15-1**, lavrado contra **HANGAR HOTELEIRO EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$180.470,52**, acrescidos da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS