



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 168.522.2014-1

Recurso HIE/CRF Nº 294/2015

Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Recorrida: CIPRESA EMPREENDIMENTOS LTDA.

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE C. GRANDE.

Autuante: NARA SILVA.

Relator(a): CONS^a. MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA

FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. DENÚNCIA INCOMPLETA. CONTRAPOSIÇÃO DA AUTUADA MEDIANTE RECLAMAÇÃO. PRINCÍPIO DA FINALIDADE DAS FORMAS. APLICAÇÃO. VALIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO/CONSUMO OU ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. INEXISTÊNCIA DE ATOS DE MERCANCIA. IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. MATIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIRÁRQUICO DESPROVIDO.

Tendo em vista o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual os atos realizados de modo diverso do estabelecido na legislação aplicável devem ser considerados válidos desde que alcançada a finalidade essencial que lhe atribui a norma, reputa-se válido o lançamento de ofício que, não obstante o comprometimento na sua formalização, caracterizado pela falta de descrição dos atos necessários a identificar com segurança a natureza do ilícito fiscal que pretendeu denunciar, restou assimilado pela autuada, que na reclamação refutou com plena desenvoltura a prática irregular que lhe atribuíra, revelando, com essa postura, que o auto infracional atingiu o fim a que se propunha.

Não estão obrigados ao pagamento do ICMS Diferencial de Alíquotas os contribuintes que exercem atividade da construção civil e não tenham optado pela sistemática simplificada de tributação nas aquisições de bens em outras unidades da Federação para aplicação na prestação do serviço que executam, conforme evidenciam os autos, ante a inexistência de atos de mercancia.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000002015/2014-53 (fl. 4 e 5), lavrado em 5 de novembro de 2014, em que foi autuada a empresa CIPRESA EMPREENDIMENTOS LTDA., inscrita no CCICS estadual sob o nº 16.093.670-5, qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus oriundos da presente ação fiscal, em face dos fundamentos

acima expedidos.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.E.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de fevereiro de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PEDRO HENRIQUE BARBOSA DE AGUIAR, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso hierárquico interposto contra a decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002015/2014-53 (fls. 4 e 5), lavrado em 5 de novembro de 2014, segundo o qual a autuada, CIPRESA EMPREENDIMENTOS LTDA., é acusada do cometimento da irregularidade que adiante transcrevo:

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – Falta de recolhimento do imposto estadual.

Por considerar infringido o art. 106 do RICMS/PB, a autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 753.023,86, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 376.511,98, nos termos dos arts. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário no montante de R\$ 1.129.535,84.

Documentos instrutórios constam às fls. 3, 4 e 6 a 41: Ordem de Serviço Simplificada, Consulta de Contribuintes Omissos/Inadimplentes, cópia de documentos de arrecadação do ICMS (DAR's) com extrato demonstrativo da fatura (verso do documento), documentos relacionados a pedido de reconsideração para cancelamento de notificação que tem por objeto o recolhimento de lançamentos que relaciona em seu texto (requerimento, cópia de notificação, Parecer da Assessoria Jurídica/GAP, cópia de parecer da Gerência Executiva de Tributação, informação fiscal sobre encaminhamento dos autos processuais).

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, conforme atesta o Avisos de Recebimento, de fl. 42, assinados por seu receptor, em 12/11/2014), a autuada apresentou defesa tempestiva (fl. 43), mediante a qual solicita o cancelamento do auto infracional, ao fundamento de que *“os lançamentos que trata o referido AUTO já foram objeto de impugnação por ser indevido (considerado improcedente pela GEJUP, notificação 0037489/2014, processo similar), conforme processo 1132162014-4, notificação 00053207/2014 (cópia anexa)”*.

Procurando demonstra o alegado, junta documentos às fls. 45 a 63.

Após a prestação de informação sobre a inexistência de antecedentes fiscais e a conclusão dos autos (fls. 64 e 65), estes foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde se deu sua distribuição ao julgador fiscal, Petronio Rodrigues Lima, que declarou *improcedente* o auto de infração, ementando seu decisório conforme transcrição infração:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS E GARANTIDO. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO ISS. LANÇAMENTOS INDEVIDOS.

As empresas de construção prestadoras de serviços, contribuinte do ISS, em que não há prática de mercancia e não optantes pela sistemática simplificada de tributação instituída pelo Decreto nº 30.481/2009, não estão obrigadas a pagar o ICMS a título de diferencial de alíquotas ou garantido, salvo exceção prevista na Lei Complementar nº 116/03, em que incide o imposto estadual no fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local de sua prestação, o que não se aplica no presente caso.”

Promovida a interposição de recurso hierárquico (fl. 71), bem como efetuada a ciência da decisão monocrática à acusada (documentos de fls. 74 e 75), os autos foram encaminhados a este Conselho de Recursos Fiscais, onde foram distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Em sucinto, está relatado.

VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora que improcedeu o lançamento de ofício correspondente à acusação de falta de pagamento do ICMS, cujos fatos geradores teriam ocorrido nos exercícios de 2009 (1º janeiro a 31 de dezembro) e 2010 (1º de janeiro a 31 de julho), por entender que a questão versa sobre a falta de recolhimento da Diferença de Alíquotas incidente sobre aquisições interestaduais de mercadorias para uso/consumo ou ativo fixo do estabelecimento adquirente, bem como do ICMS Garantido, consoante inferiu por meio dos documentos de cobrança em anexo, às fls. 7 a 30, frente e verso.

Diante desse cenário, concluiu pela impossibilidade da cobrança fiscal ante a falta do requisito da mercancia, entendendo-se como tal, o exercício da compra para revenda, visto que as aquisições de mercadorias efetuadas pela denunciada se destinam à aplicação no exercício da sua atividade no ramo da construção civil, que se insere na incidência do ISS, e, ainda, que apesar de estar inscrito no CCICMS, neste Estado, à época dos fatos geradores em referência, não era optante da sistemática simplificada de tributação instituída pelo Decreto nº 30.481/2009, tampouco os fatos configuravam a exceção prevista na Lei Complementar nº 116/03, que remete à incidência do ICMS o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador do serviço, fora do local da prestação.

Preliminarmente, cumpre observar que, distintamente do entendimento da instância “a quo”, o lançamento de ofício padece de vício que, *a priori*, acarretaria a sua nulidade.

Trata-se de defeito da descrição dos fatos que caracterizaram o ilícito fiscal que se pretendeu denunciar, revelando-se potencialmente capaz de comprometer a identificação da natureza da infração, o que acarretaria, *ipso facto*, a nulidade do auto infracional, não fosse a circunstância de a acusada haver se contraposto à acusação, mediante peça reclamatória, mirando sua articulação

defensual exatamente contra os fatos que originaram a exação fiscal: falta de pagamento do ICMS Garantido e da Diferença de Alíquotas incidente sobre a aquisição interestadual de mercadorias para ativo fixo e uso/consumo do estabelecimento.

Nesse cenário, observa-se que, não obstante a “denúncia genérica”, assim denominada devido a sua falta de aprofundamento quanto ao núcleo da ação ilícita, a reclamante transitou com desenvoltura, demonstrando exata assimilação sobre os fatos que lhe foram imputados no auto infracional, conforme se denota da peça impugnatória, de fl. 43, e do conjunto documental, de fls. 47 a 63, por meio do qual intenta demonstra o alegado.

Assim, considerando o princípio da instrumentalidade das formas, insculpido no Novo Código de Processo Civil, por meio do artigo 177, que estabelece:

“Art. 278. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade”.

Donde se compreende que o ordenamento jurídico pátrio adotou o princípio segundo o qual os atos processuais não dependem de forma, exceto quando legalmente cominadas, restando a discussão acerca da possível existência ou inexistência de vício nos atos processuais, passíveis de nulidade, oriundos da inobservância da forma prescrita. Assim, há defensores que atribuem relevo à instrumentalidade, conforme ensina Silva sobre a escolha feita pelo direito processual:

“Sendo o direito processual uma disciplina essencialmente formal, seria natural imaginar, em seu campo, o predomínio do princípio da rigidez das formas, segundo o qual haveriam de ter-se por válidos todos os atos processuais que não obedecem rigorosamente à determinação de forma estabelecida para sua realização. E nos sistemas jurídicos rudimentares, como se verificava no direito primitivo, as solenidades processuais e a rigidez formal eram absolutas. A mais insignificante inobservância dos ritos impostos por lei era motivo suficiente para causar a nulidade do processo. Contudo, no direito moderno tal não ocorre. Precisamente por sua natureza eminentemente instrumental, domina no Direito Processual o princípio da liberdade das formas, consagrado pelo art. 154 do Código, segundo o qual os atos e termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente exigir, reputando-se válidos os que, realizados de modo diverso, hajam preenchido a finalidade essencial que a lei lhe atribuir” (Silva, Ovídio A. Batista da. Curso de Processo Civil. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 204).

Nessa mesma linha situa-se Paixão Júnior:

“O raciocínio que leva à aplicação do princípio é o seguinte: se ocorrer desrespeito a uma exigência formal e, ainda assim, o ato processual tiver atingido a finalidade para a qual a forma tiver sido

estabelecida, ela será eficaz, pois não é um fim em si próprio, ao contrário, a criação do procedimento visa à garantia da liberdade das partes” (Paixão Júnior, Manuel Galdino da. Teoria Geral do Processo. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 233).

Por visar à finalidade do ato, o Princípio da Instrumentalidade das Formas não está dissociado do devido processo legal, pois sua aplicação deve se atrelar à presença ou não de prejuízo. Em havendo prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, não há que se invocar a instrumentalidade das formas. Nesse sentido, afirma Daniel Roberto Hertel: “(...) o devido processo legal valoriza as formas no que concerne à realização das suas finalidades” (*Técnica Processual e Tutela Jurisdicional: a instrumentalidade substancial das formas*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2006, p. 160).

Com base nessas diretrizes, é prudente afirmar, com elevado grau de certeza, que, no caso de não apresentação de defesa pelo autuado, não é possível concluir que este tenha compreendido do que é acusado, ou seja, qual ilícito lhe é imputado no auto de infração. Desse modo, terá lugar a nulidade do auto infracional, exceto quando verificada a compreensão do autuado, exteriorizada na reclamação ou no recurso, sobre o ilícito cuja prática lhe é atribuída, consoante se verifica nos caso dos autos.

Diante do que, aplica-se a interpretação das regras combinadas dos arts. 41, V, 14, III, 16, 17 e 15 caput, da Lei nº 10.094/2013, para declarar a validade do lançamento de ofício.

Tal entendimento encontra âncora em Parecer nº 01/2014, 090.695.2012-5, proferido pela Assessoria Jurídica desta Casa, Dra. Sancha Maria Formiga C. e Rodovalho de Alencar, representante da Procuradoria da Fazenda Estadual, que, nos autos do Processo nº 090.695.2012-5, pronunciou-se a respeito de matéria de idêntica natureza, isto é, com narrativa genérica da infração que se pretendeu denunciar, fato prejudicial diante do estado de revelia da parte autuada, o que tornaria inaplicável o disposto legal contido no artigo 15 da Lei nº 10.094/2013, conforme emenda abaixo transcrita:

ASSESSORIA JURÍDICA

PARECER Nº 01/2014

Processo n.º 090.695.2012-5

RECORRENTE

Gerência Executiva de Julg. De Processos

Fiscais - GEJUP

RECORRIDA

Indústria e Comércio de Laticínio Dirce Ltda.

REPARTIÇÃO

Coletoria Estadual de Sousa

AUTUANTE

Wanderlino Vieira Filho

RELATOR(a)

Cons^a. Patrícia Márcia de Arruda Barbosa

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS - IMPRECISÃO NA NATUREZA DA INFRAÇÃO – REVELIA DA PARTE AUTUADA – DECLARAÇÃO DE NULIDADE – INAPLICABILIDADE DO ART. 15 DO NOVO PAT (LEI Nº 10.094/2013).

Assim, enfatizando-se que a reclamante apresentou reclamação articulando fatos que correspondem ao objeto da exação fiscal, concluo pela validade do lançamento de ofício em tela, visto que, apesar do defeito que o inquina, este alcançou a finalidade a que se propusera.

Como e vê, embora por fundamentos distintos, confirmo quanto ao resultado a decisão exarada na instância prima.

No mérito, verifica-se que o sujeito passivo da relação tributária se trata de contribuinte que se dedica ao exercício da atividade econômica da construção civil, situação que, *a priori*, coloca-a sob a incidência do imposto da competência municipal (ISS), caso não se insira na exceção prevista na Lei Complementar nº 116/2013, conforme a interpretação combinada com a regra do art. 4º, V, da Lei nº

6.379/96, infra:

Lei nº 6.379/96

“Art. 4º. O imposto não incide sobre:

V – operações relativas aa mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar”.

Lei Complementar nº 116/2003

“Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Art. 2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

Lista de Serviço Anexa à LC nº 116/03

“7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres...”

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplenagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.”

Donde se compreende que as empresas da construção civil não são contribuintes do ICMS, exceto no fornecimento de mercadorias, por esta produzidas, fora do local da prestação dos serviços, fato este de que não nos dá conta o lançamento de ofício em tela e, assim sendo, isto é, demonstrado que o fato delatado não se insere na exceção que atrairia a incidência do ICMS, prevista no item 7.02, *in fine*, da Lista Anexa à LC nº 116/03, acima transcrito, não há que se falar em incidência do ICMS sobre a operação de aquisição interestadual de mercadorias efetuada pela autuada.

Não obstante a não incidência do ICMS sobre as aquisições de mercadorias para uso/consumo ou ativo fixo da empresa de construção adquirente, a esta o Decreto Estadual nº 30.481, de 28/7/2009, reservou a faculdade de aderir à sistemática simplificada de tributação pelo ICMS, por meio do instrumento de Termo de Acordo, mediante o qual pode efetuar recolhimento do ICMS correspondente ao resultado da aplicação do percentual de 2,5%, 3% ou 6%, conforme a unidade da Federação onde se deu a aquisição, calculado sobre o valor da operação. Todavia, fica dispensado desse recolhimento caso a operação de aquisição seja tributada com a alíquota interna do Estado de origem.

Entretanto, essa não é a situação em tela, pois a autuada passou a se beneficiar da sistemática simplificada de tributação somente a partir de 23/7/2010, mediante o Parecer nº 2011.01.00.00158 (Processo nº 0810682010-6), conforme bem observou o juízo singular, nas suas razões de decidir.

Considerando que os fatos geradores em questão são anteriores a essa data, concluo pela impossibilidade da cobrança do ICMS Diferencial de Alíquotas em questão, assim como do ICMS Garantido, visto que a atividade da autuada não consiste na compra para revenda, inerente ao exercício da mercancia.

Quanto ao fato de empresa estar inscrita no CCICMS estadual, adoto o entendimento do julgador singular, expresso nas suas razões e decidir, quando este diz:

“O fato de a empresa de construção civil ser inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS, para efeito de cumprimento das obrigações fiscais estabelecidas na legislação de cada ente da Federação, não tem o condão de lhe atribuir a condição de contribuinte, salvo no fornecimento de mercadorias produzidas pela própria construtora, fora do local da prestação dos serviços, conforme exceção expressa na própria LC 116/03, o que não se vislumbra nos autos.”

“Entendimento este corroborado pela jurisprudência majoritária, culminando com a edição da Súmula 432 do STJ, editada no ano de 2010, nos seguintes termos: Súmula 432: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais”.

Ademais, havemos que considerar que somente após a data dos fatos geradores objeto da exação fiscal se deu a adesão da autuada ao Termo de Acordo de que trata o Decreto Estadual nº 30.481/2009, acima citado, de modo que, por todos os fundamentos acima expendidos, não há como prosperar o lançamento de ofício em tela.

Essa conclusão também encontra suporte na jurisprudência deste eg. Conselho de Recursos Fiscais, que decidiu em igual por ocasião da análise de questão semelhante, consoante se infere dos acórdãos que abaixo transcrevo:

“RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO-FALTA DE RECOLHIMENTO DOS ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.

Descabida se torna a exigência do ICMS diante da ausência do intuito comercial das mercadorias adquiridas para utilização em obras de construção civil. Quanto ao ICMS Diferencial de Alíquotas não cabe qualquer análise meritória em decorrência de decisão judicial transitada em julgado a favor da autuada. Mantida decisão recorrida. Auto de Infração Improcedente.” (Acórdão CRF nº 002/2011, Relator: José de Assis Lima)

RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO. ICMS- DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR.

Construtoras que adquirem mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e as aplicam em suas finalidades de construção civil, como insumos, não estão obrigadas a pagar ICMS – Substituição Tributária e o ICMS sobre as entradas de mercadorias a título de diferencial de alíquota, ressalvado a hipótese de adquirirem com objetivo de mercancia, situação não aplicada ao caso presente.” (Acórdão CRF nº 351/2013, Relator: Cons. João Lincoln Diniz Borges).

Com esses fundamentos,

VOTO - pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença prolatada na primeira instância, que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.000002015/2014-53 (fl. 4 e 5), lavrado em 5 de novembro de 2014, em que foi autuada a empresa CIPRESA EMPREENDIMENTOS LTDA., inscrita no CCICS

estadual sob o nº 16.093.670-5, qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus oriundos da presente ação fiscal, em face dos fundamentos acima expedidos.

Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de fevereiro de 2017.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora