

PROCESSO - A. I. Nº 269356.0009/15-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CONSÓRCIO ALUSA-GALVÃO-TOMÉ
RECORRIDOS - CONSÓRCIO ALUSA-GALVÃO-TOMÉ E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0081-02/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/03/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.J.F. Nº 0007-12/18

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. **a)** DESTINADAS AO CONSUMO; **b)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO. É devido o ICMS relativo à diferença de alíquotas decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou para uso ou consumo. O autuado é legalmente considerado contribuinte do ICMS. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0081-02/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269356.0009/15-0, lavrado em 31/03/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$6.678.902,86, relativos às infrações a seguir especificadas.

Infração 01 (06.02.01) – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, nos anos de 2010 a 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.747.537,43, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42.

Infração 02 (16.01.01) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos anos de 2010 a 2012, sendo exigida multa no valor de R\$ 966.498,39, conforme inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 (16.01.02) – deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, nos anos de 2010 a 2012, sendo exigida multa no valor de R\$ 422.603,77, conforme inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 (06.01.01) – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos anos de 2010 e 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.542.263,27, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 16/06/2016 (fls. 497 a 504) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Da análise do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, art. 75, inciso IX, observa-se que é admitida que as sociedades sem personalidade jurídica sejam representadas em juízos pela pessoa a quem couber a administração de seus bens. Uma vez constituído e registrado na Junta Comercial, o consórcio torna-se de direito e regular. Existindo juridicamente de forma regular, o consórcio pode interagir em processos judiciais e administrativos, pois encontra-se acolhido pelo dispositivo referido do CPC, como também já estava no anterior CPC, no art. 12, inciso VII.

De acordo com Modesto Carvalhosa, em seu livro Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, 4º volume, t. II, cit., p. 405, o consórcio tem legitimidade ativa e passiva, podendo acionar e ser acionado. O pressuposto é que o consórcio representa em juízo as empresas que o constituem, naquilo que é objeto do respectivo contrato associativo.

Desta forma, não acato o pedido de nulidade do presente auto de infração sob a alegação de ilegitimidade passiva do consórcio. O consórcio existe juridicamente de forma regular e pode interagir em processos administrativos através do seu representante legal, a empresa líder do consórcio.

Afastamos toda discussão acerca da inconstitucionalidade das multas aplicadas no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de

inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Nas infrações 01 e 04 é reclamado a diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material de uso e consumo e de ativo imobilizado destinados ao autuado. O autuado, um consórcio constituído para montagem de uma fábrica para a Petrobrás, formado por empresas que atuam no ramo da construção civil, solicitou e obteve inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS na condição de contribuinte normal, apurando o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, determinava em seu art. 543:

Art. 543. A empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes de iniciar suas atividades:

"I - na condição de contribuinte normal, empresa de pequeno porte ou microempresa, sempre que realizar, com habitualidade, operações sujeitas ao ICMS, nos termos do inciso IX do art. 2º;

De acordo com a consolidação do contrato de constituição do Consórcio Alusa-Galvão-Tomé, citado pelo autuante à fl. 477, consta como objeto do consórcio:

"o fornecimento de materiais, equipamentos e serviços relativos à análise de consistência do projeto básico, projeto executivo, venda de mercadorias, construção civil, montagem eletromecânica, comissionamento, apoio à pré-operação e à operação assistida, assistência técnica e treinamentos..."

O art. 5º da Lei nº 7.014/96 define como contribuinte do ICMS "qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Diante do disposto como objeto do referido consórcio, concluo que o autuado buscou de forma acertada a sua inscrição no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado da Bahia na condição de normal, conforme exigido no inciso I do art. 543 do RICMS/97, já que foi constituído com a finalidade de realizar com habitualidade operações sujeitas ao ICMS, como, por exemplo, venda de mercadoria.

Com esta finalidade, o autuado legalmente é considerado contribuinte do ICMS e, de acordo com o § 1º do art. 541 do RICMS/97, estava sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para seu ativo imobilizado ou de bens de uso ou materiais de consumo do seu estabelecimento, conforme a seguir:

"Art. 541....

§ 1º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á o seguinte:

I - a empresa de construção civil, quando legalmente consideradas contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543) somente estará sujeita ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para o seu ativo imobilizado ou de bens de uso ou materiais de consumo do seu estabelecimento (art. 7º);."

Para caracterizar ainda mais as atividades do autuado como de contribuinte do ICMS, consta à fl. 114 do processo referente ao auto de infração nº 2693560008/14-6, sinopse de regime especial concedido pela SEFAZ por meio do Parecer nº 25.720/2008 visando permitir que o autuado transferisse créditos fiscais acumulados em decorrência da realização habitual de operações de circulação de mercadorias com diferimento do imposto, cuja hipótese constava o inciso IV do art. 2º do Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, conforme a seguir:

"Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

IV - às operações de importação e às aquisições internas, desde que produzidos neste Estado, de partes, peças, máquinas e equipamentos, destinados a integrarem projetos industriais, efetuadas por empresas contratadas por contribuintes habilitados ao Programa Desenvolve, bem como às subseqüentes saídas internas por elas realizadas, inclusive em relação às mercadorias, acima citadas, adquiridas de outras unidades da Federação, desde que tenham como destino final o ativo imobilizado do contribuinte contratante."

O Consórcio Alusa-Galvão-Tomé figura neste dispositivo como a empresa contratada por contribuinte habilitado ao DESENVOLVE, no caso a Petrobrás, para a construção da planta industrial citada no objeto do referido consórcio. O autuado importou e adquiriu dentro do Estado da Bahia com diferimento do imposto partes, peças, máquinas e equipamentos, destinados a integrarem projetos industriais, cuja habilitação somente é permitida a contribuintes do imposto, conforme constava no § 2º do art. 344 do RICMS/97:

"Art. 344. Nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento, além dos demais requisitos previstos relativamente a cada espécie de produto, a fruição do benefício é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e obtenha, previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário.

§ 2º Somente será concedida habilitação a contribuinte que apure o imposto pelo regime normal ou nas hipóteses previstas no art. 393."

Vale ressaltar que o autuado também pôde efetuar as saídas subsequentes com as mercadorias citadas no inciso IV do art. 2º do regulamento do DESENVOLVE com diferimento do ICMS quando destinadas ao contratante, no caso a Petrobrás. Como o diferimento alcançava também as mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, o autuado se viu na situação de acumulação de créditos fiscais e solicitou e obteve a permissão de transferências desses créditos fiscais para o contratante da montagem da fábrica. Posteriormente, estas transferências passaram a seguir o rito determinado no § 4º do art. 2º do regulamento do DESENVOLVE.

O inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96 considera como ocorrido o fato gerador do ICMS no momento “da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto”.

Desta forma, fica caracterizado que o Consórcio Alusa-Galvão-Tomé, embora formado por empresas que atuam no ramo da construção civil, teve como objeto atividades de empresa comercial, distintas da natureza das empresas consorciadas, o que levou à acumulação de créditos fiscais, devendo, por isso, se submeter às regras a que estão sujeitos todos os contribuintes do ICMS.

Por ter sido constituído com o propósito de praticar com habitualidade operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS e, sendo legalmente considerado contribuinte do imposto, é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens para o seu ativo imobilizado, bem como nas aquisições de materiais para uso e consumo do seu estabelecimento. Assim, voto pela procedência das infrações 01 e 04.

Não houve contestação pelo autuado em relação às infrações 02 e 03. Assim, na infração 03 voto pela sua procedência.

Entretanto, em decorrência da alteração ocorrida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, introduzida pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, que reduziu a aplicação do percentual da multa na hipótese da infração 02 para 1%, e em obediência ao disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, que determina que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, voto pela redução da multa aplicada na infração 02, nos seguintes termos:

DATA OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
31/01/2010	1.292,58
28/02/2010	4.182,24
31/03/2010	2.380,73
30/04/2010	6.028,82
31/05/2010	1.327,10
30/06/2010	502,52
31/07/2010	876,78
31/08/2010	320,42
30/09/2010	1.552,01
31/10/2010	2.268,43
30/11/2010	1.245,38
31/12/2010	1.483,76
31/01/2011	3.190,59
28/02/2011	8.083,20
31/03/2011	9.615,08
30/04/2011	4.370,54
31/05/2011	757,44
30/06/2011	1.402,09
31/07/2011	983,93
31/08/2011	8.469,52
30/09/2011	2.173,35
31/10/2011	3.405,33
30/11/2011	885,61
31/12/2011	1.558,62
31/01/2012	2.117,21
29/02/2012	1.921,12
31/03/2012	2.051,38
30/04/2012	1.984,86
31/05/2012	1.933,96
30/06/2012	3.714,97
31/07/2012	1.299,82
31/08/2012	1.854,35
30/09/2012	8,46
31/10/2012	2.291,48
30/11/2012	9.068,27
31/12/2012	47,72

TOTAL	96.649,67
-------	-----------

Voto pela *PROCEDÊNCIA EM PARTE* do Auto de Infração, ficando reduzido o valor histórico para R\$5.809.054,14.”

A 2ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

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. 519 a 539, opondo-se ao deciso naquilo que se refere às Infrações 1 e 4, e aduzindo as seguintes alegações.

Preliminarmente, alega ilegitimidade passiva, baseada na argumentação desenvolvida adiante.

Transcreve os §§ 1º e 2º do art. 278 da Lei das S/A, para corroborar a tese de que o consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. Conclui, assim, que, por não ter personalidade jurídica, o consórcio não pode ser contribuinte de impostos.

Nesse sentido, argumenta que o Consórcio autuado não tem características de sociedade, devendo ser entendido como uma comunhão de interesses e responsabilidades para prestação dos serviços previstos no contrato firmado para esse fim.

Reproduz as cláusulas “3.2” e “3.4” do instrumento de constituição do Consórcio autuado, o que prevê que o consórcio não assume obrigações tributárias, apenas respondendo as consorciadas.

Assim, considerando que a ilegitimidade passiva é hipótese de nulidade do lançamento, conforme art. 18, inciso IV, alínea “b” do RPAF/99, defende que o auto de infração encontra-se irregular, devendo ser arquivado, nos termos do art. 4º do diploma regulamentar citado.

No mérito, referindo-se à descrição das infrações 01 e 04, nega que o consórcio autuado tenha mudado de atividade, pois o seu contrato social é taxativo ao definir o objeto como *“fornecimento de materiais, equipamentos e serviços relativos a análise de consistência do projeto básico, projeto executivo, venda de mercadoria, construção civil, montagem eletromecânica, comissionamento, apoio à pré-operação e à operação assistida, assistência técnica e treinamentos, para construção na área ... das Unidades de Hidrodessulfurização de Nafta Craqueada e Geração de Hidrogênio, e respectivas interligações dessas unidades com as subestações e casas de controle, na implementação de empreendimentos para RLAM, ..., em conformidade com as disposições do contrato”*.

Assim, conclui que, adquirir mercadorias para emprego em obras de construção civil, realizada sob contrato de empreitada e de subempreitada, não caracteriza outro ramo de atividade que não o da construção civil. Não nega a aquisição dos bens autuados, alega, contudo, que o fez tão somente para atender obras contratadas com a Petrobrás.

Afirma que tanto o STF quanto o STJ já firmaram o entendimento no sentido de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, mesmo que sejam obrigadas a obter inscrição estadual, e que sejam contribuintes deste imposto em ocasiões pontuais. Entende, por isso, que é inexigível o diferencial de alíquotas.

Alega que a empresa de construção civil é mera destinatária final das mercadorias que adquire de outros Estados para empregar diretamente nas obras que executa, não se enquadrando no conceito de contribuinte. Transcreve ementa do Acórdão CJP Nº 0286-12/06, da lavra da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em apoio ao seu ponto de vista.

Cita Atos Declaratórios nº 02/2002 e 03/2003, da Procuradoria da Fazenda Estadual, os quais reconhecem ser indevido qualquer ato de cobrança e lançamento de ICMS relativo a diferença de alíquotas das empresas de construção civil.

Transcreve ementa de julgados do STF, os quais firmaram o entendimento de que as empresas de construção civil são contribuintes do ISS, não estando obrigadas a recolher o diferencial de alíquotas. Nesse sentido, transcreve a Súmula 432 do STJ e ementa de julgado, dessa mesma corte, em sede de Recurso Especial Repetitivo.

Cita o art. 927 e seguintes do novo CPC para apoiar a tese de que o Consef deveria observar o enunciado da Súmula 432 do STJ e o acórdão que resolveu incidente de demandas repetitivas, em julgamento de Recurso Extraordinário e Especial.

Pede que seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva. Caso não acolhida, que se reconheça a não incidência do diferencial de alíquota.

Termos em que, pede deferimento.

Pautado para julgamento, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou, em 14/10/2016, por remeter o presente processo em diligência à PGE/PROFIS, com vistas a que fosse emitido parecer jurídico, analisando as questões suscitadas no presente recurso.

Às folhas 552/555, o representante da PGE emitiu parecer aduzindo o que segue.

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva, afirma que independentemente de o consórcio deter, ou não, personalidade jurídica, possui, contudo, capacidade tributária passiva, pois é dotado de aptidão para promover atos jurídicos nucleares de alguma relação obrigacional tributária.

Explica que ter capacidade passiva significa apenas ter a possibilidade de realizar o fato gerador da obrigação tributária, não importando se a cobrança poderá ser feita diretamente ao ente que realizou a hipótese de incidência ou de um representante.

Transcreve as doutrinas dos professores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo para apoiar a idéia de que a capacidade tributária passiva decorre da lei. Ressalta que a jurisprudência dos tribunais brasileiros admite a capacidade tributária plena.

Assegura que os consórcios, mesmo sem personalidade jurídica, podem ser sujeito passivo de obrigação tributária, com amparo no inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN, cujo texto reproduz.

Argumenta que o § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76 não se presta a obstar o surgimento da obrigação tributária uma vez que as convenções particulares não podem ser opostas à lei tributária. Transcreve jurisprudência em apoio à sua tese.

Quanto à alegação de que a empresa autuada não pratica atos albergados pelo ICMS, afirma que não merece amparo, pois o sujeito passivo confessou que pratica o fornecimento de materiais e equipamentos, com habitualidade, materiais esses utilizados para montagem de parque industrial.

Referindo-se à Súmula 432, destaca que as empresas de construção civil somente não estão obrigadas a pagar o ICMS sobre mercadorias adquiridas para empregá-las como insumos em sua atividade.

Instada a se manifestar, a empresa reitera (folhas 563/575) que o consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade, conforme parágrafos 1º e 2º do art. 278 da Lei 6.404/76, cujo texto transcreve. Argumenta que, por não ter personalidade jurídica, o consórcio não pode ser contribuinte de impostos e, muito menos, responsável pelo recolhimento do diferencial de alíquotas.

Explica que, nos consórcios instrumentais, o poder público determina que as sociedades consorciadas atribuam a uma delas o poder de liderança. Nesse caso, prossegue, a direção, representação e a administração do consórcio recairão sobre a escolhida, ficando esta responsável pelas demais. Afirma que o recolhimento dos tributos é feito pelas consorciadas, na razão de suas atividades e arrecadações, quando atuam pelo consórcio.

Conclui, assim, que o Consórcio Alusa – Galvão – Tomé não assume obrigações tributárias, nem a imposição de multa, conforme se encontra consignado em seu instrumento constitutivo, cujas cláusulas “3.2” e “3.4” reproduz.

Afirma que adquire materiais e equipamentos para utilização na construção civil, mais especificamente na montagem e construção de parque industrial, conforme se encontra previsto no aditivo contratual firmado com a Petrobrás, cujas cópias se encontram às folhas 280/293. Reafirma que adquiriu as mercadorias autuadas tão somente para atender obras contratadas com a Petrobrás.

Frisa que a jurisprudência do STJ já firmou o entendimento de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, mesmo que sejam obrigadas a manter inscrição estadual, pois tais sociedades são meros destinatários finais de mercadorias adquiridas em outros estados. Transcreve julgado da 2ª CJF em apoio à sua tese.

Arremata a sua peça, transcrevendo a Súmula 432 e julgados do STJ.

Pautado para julgamento na sessão ordinária do dia 24/04/17, a 2ª CJF deliberou baixar o feito em nova diligência, com vistas a que o autuante adotasse as seguintes providências: 1) Incluir uma coluna adicional nos demonstrativos de débito relativos às infrações 01 e 04, acostado ao CD, descrevendo as mercadorias contidas em cada um dos documentos fiscais autuados; 2) Explicar se as mercadorias objeto das infrações mencionadas (cuja descrição ora se requer) foram empregadas no local da obra ou fora dele; 3) Acostar cópia da escrita fiscal da empresa autuada relativa aos exercícios de 2010 a 2012, de forma que se possa saber se o consórcio dá saída às mercadorias adquiridas, mediante lançamento na sua conta corrente fiscal.

Às folhas 596/615, o autuante cumpriu a diligência solicitada, informando o que segue.

Após relatar todos os atos processuais ocorridos até a presente diligência, informa que todos os materiais foram empregados no objeto do contrato, os quais se encontram descritos no projeto básico. Informa, ainda, que acostou mídia eletrônica, contendo os livros fiscais e a DMA da empresa. Por fim, informa que há uma cópia do contrato firmado com a Petrobrás à folha 474.

Às folhas 620/631, o sujeito passivo volta a se manifestar, aduzindo que não é verdade que tenha admitido a aquisição das mercadorias autuadas, pois desde sua impugnação administrativa e, posteriormente, em seu Recurso Voluntário, trouxe a questão da ilegitimidade passiva do consórcio em preliminar. Explica que a discussão de mérito se refere à impossibilidade de glosa de diferencial de alíquota em obra de construção civil.

Nesse sentido, frisa, rebateu os itens 01 e 04 do auto de infração, os quais afirmavam que a Recorrente teria deixado de recolher o ICMS decorrente da diferencial de alíquota entre a alíquota interna e interestadual nas aquisições de mercadorias adquiridas para consumo próprio e para ativo fixo, pois, supostamente, o Consórcio Alusa-Galvão-Tomé teria mudado a atividade empresária realizada.

Contesta tal assertiva, afirmando que o seu contrato social é taxativo no sentido de que seu objeto nada mais é que o “fornecimento de materiais, equipamentos e serviços relativos a análise de consistência do projeto básico, projeto executivo, venda de mercadoria, construção civil, montagem eletromecânica, comissionamento, apoio à pré-operação e à operação assistida, assistência técnica e treinamentos, para construção na área “On Site” das Unidades de Hidrodessulfurização de Nafta Craqueada e Geração de Hidrogênio, e respectivas interligações dessas unidades com as subestações e casas e controle, na implementação de empreendimentos para RLAM, no âmbito da Refinaria Landulpho Alves de Mataripe-RLAM, no Município de São Francisco do Conde, Estado da Bahia, em conformidade com as disposições do contrato”.

Assim, entende restar claro que adquirir mercadorias para emprego em obras de construção civil, realizada sob contrato de empreitada e de subempreitada, não caracteriza outro ramo da Recorrente que não o de construção civil. Assegura que não nega a aquisição dos bens discriminados na autuação em questão. Muito pelo Contrário! A Recorrente adquiriu os produtos discriminados na documentação fiscal tão somente para atender obras contratadas com terceiros, in casu, a Petrobrás. Tanto é assim que a própria inspetoria, quando da sua manifestação à diligência, reconhece que as mercadorias foram empregadas exclusivamente nas obras contratadas.

Reafirma que é cediço que, tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça já firmaram o entendimento de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, mesmo que sejam obrigadas a obter inscrição estadual, e mesmo que sejam contribuintes deste imposto em hipóteses pontuais (quando simplesmente revendem a mercadoria adquirida ou quando fabricam o insumo a ser empregado na obra de construção civil). Sob essa premissa, torna-se inexistente o recolhimento do diferencial.

Ocorre que a empresa de construção civil (em regra, contribuinte do ISS) é mera destinatária final (consumidor final) das mercadorias que adquire de outros Estados para empregar diretamente em obra que está realizando, não se enquadrando, por conseguinte, no conceito de contribuinte do ICMS. Por tal razão, dela não pode ser exigido o diferencial de alíquotas. Transcreve o Acórdão CJF Nº 0286-12/06, da lavra da 2ª CJF em apoio ao seu ponto de vista.

Alega que a atividade realizada pela Recorrente não se enquadra no artigo 2º, IV e VI, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece o campo da incidência do ICMS e, por conseguinte, a utilização da alíquota interestadual será devida quando o destinatário for contribuinte do imposto, conforme estabelece o artigo 155, VIII, CF, o que não é o caso, pois trata-se de uma empresa de construção civil, tributada operação pelo ISSQN.

Ressalta que a Procuradoria da Fazenda Estadual, por sua vez, exercendo o controle da legalidade dos atos administrativos, editou os Atos Declaratórios nº 02/2002 e 03/2003, reconhecendo ser indevida qualquer ato de cobrança e lançamento de ICMS proveniente de operações de diferença de alíquota das empresas de construção civil que executam obra por administração, empreitada, ou sub-empreitada nas aquisições de bens para o seu ativo imobilizado ou de bens de usos e consumo ou matérias de consumo do seu estabelecimento, haja vista não serem essas empresas contribuintes do ICMS e sim do ISS.

Alega que tanto o Fisco Baiano quanto a Procuradoria Geral do Estado entendem pela insubsistência da autuação quando da lavratura do lançamento tributário, em razão da suposta necessidade de recolhimento da diferença de alíquotas das empresas de construção civil que executam obra por administração, empreitada, ou sub-empreitada, nas aquisições de bens para o seu ativo imobilizado ou de bens de usos, e consumo ou matérias de consumo do seu estabelecimento, haja vista não serem essas empresas contribuintes do ICMS e sim do ISS. Importante repisar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem reiteradamente decidido que “as empresas de construção civil por serem, em regra, contribuintes do ISS, ao adquirir, em outros Estados, materiais para empregar em suas obras, não estão compelidas a satisfazer a diferença em virtude de alíquota maior do ICMS cobrada pelo Estado destinatário.

Alega que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem seguido, também, a orientação do Supremo Tribunal Federal, não admitindo a cobrança em questão, tendo, inclusive, editado a Súmula nº 432 consolidando a sua posição sobre o tema. Como se não bastasse, explica que o Superior Tribunal de Justiça reiterou tal entendimento ao apreciar o Recurso Especial Repetitivo nº 1135489/AL, o que obriga o Tribunal a decidir todos os casos idênticos da mesma forma do quanto restou decidido no Recurso Especial Repetitivo em referência. Transcreve ementa da decisão citada.

Outrossim, em entendimentos já manifestados em diversos procedimentos administrativos transitados em julgados, firmou-se que a aquisição de mercadorias no comércio interestadual pelas empresas do ramo de construção civil e destinadas ao emprego de obras sob contratos de empreita ou subempreita, a alíquota aplicada é a da respectiva operação, ou seja, a interestadual.

Argumenta que, uma vez já havendo a Súmula nº 432 do Superior Tribunal de Justiça e o Recurso Especial em sede de Recurso Repetitivo nº 1135489/AL, que expressamente a dispõem que as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais, deve o FISCO BAIANO dar provimento ao presente Recurso Voluntário e, por conseguinte, julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

O autuante presta uma nova informação fiscal às folhas 635/636, aduzindo que o contribuinte não acrescentou novos elementos na manifestação apresentada.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão Nº 0081-02/16) desonerou o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado, no montante de R\$869.848,55, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à aplicação retroativa do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, que reduziu o percentual incidente da multa para a falta de registro de notas fiscais de entrada, de 10% para 1%. Considerando que a retroatividade benigna é norma cogente, contida no art. 106, Inciso II, alínea “a” do CTN, não merece reparo a decisão recorrida.

Assim, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o contribuinte atacou a decisão de piso naquilo que se reporta às Infrações 1 e 4. Ambas exigem o diferencial de alíquotas em operações de aquisições interestaduais. A primeira infração tem por objeto aquisições de bens de uso/consumo, enquanto que a Infração 04 tem por objeto aquisições de bens do ativo imobilizado.

O sujeito passivo não nega a conduta que lhe foi atribuída, pois admite que fez as aquisições relacionadas no lançamento fiscal. Argui, contudo, que não possui legitimidade jurídica para figurar no polo passivo da autuação, pois o Consórcio não tem personalidade jurídica. Alega, ainda, que, caso não se acolha a preliminar de ilegitimidade passiva, deve-se reconhecer que a autuada é empresa de construção civil, não sendo contribuinte do imposto.

Enfrentemos, inicialmente, a preliminar suscitada, acerca da existência ou não de personalidade jurídica ao Consórcio Alusa-Galvão-Tomé.

Segundo o Dicionário Online de Português (<https://www.dicio.com.br/consorcio/>), Consórcio é “*união, casamento, matrimônio, associação*”. Essa é, também, a definição do Novo Dicionário da Língua Portuguesa, da Editora Rideel, o qual define Consórcio como “*associação, ligação, união; reunião de empresas, de interesses; casamento*”.

É um instituto jurídico que difere da sociedade, pois representa, apenas, uma união de esforços com vistas a um objetivo comum, conforme conceitua o caput do art. 278 da Lei 6.404/76, abaixo transcrito, *in verbis*.

“Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.
...”

Segundo André Gonçalves de Arruda “*Entre o contrato que não é ainda sociedade e a sociedade constituída, contudo, temos um tipo de acordo híbrido. Esse acordo é o consórcio*”. Teria, portanto, a natureza jurídica de um acordo.

É, portanto, um acordo que, diferentemente da sociedade, não tende a se perpetuar, pois se desfaz assim que atingido o objetivo que justificou a união de esforços.

Em função dessa característica, o legislador fez a opção de não dotar o Consórcio de personalidade jurídica, conforme se depreende da leitura do § 1º do art. 278 da Lei da S/A, abaixo transcrito.

“Art. 278. ...

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica (grifo acrescido) e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.”

Em consequência, as empresas consorciadas preservam as suas respectivas capacidades jurídicas, respondendo cada qual por suas obrigações, nos termos da lei.

Note-se, contudo, que tal modelo de atribuição de responsabilidade somente prevalece na hipótese de o Consórcio agir em nome das sociedades coligadas, mediante autorização, mas jamais pode ser aceito se a entidade consorcial agir em nome próprio, já que o Consórcio não firma contrato com terceiros, conforme pontua o Portal Tributário (http://www.portaltributario.com.br/guia/consorcio_empresas.html), que assim se posiciona.

“Por não ter personalidade jurídica, o consórcio não fatura, não apura lucro, não contrata e, portanto, não pode ser contribuinte de impostos.”

Como não existe, todavia, qualquer impedimento legal de que a entidade consorciada atue em nome próprio, há de se admitir, em contrapartida, que possa responder pelos seus atos, na hipótese de fazê-lo.

De fato, soaria despropositado admitir a existência de um ente jurídico praticando atos civis ou mercantis no mercado, sem responder juridicamente perante os fornecedores, clientes, etc.

Nesse sentido, o Congresso Nacional aprovou a Lei 12.402/11, regulando o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizarem contratações com terceiros, cujo § 1º do art. 1º assim dispõe.

“Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.
...”

Tal conclusão decorre do que dispõe o próprio Código Tributário Nacional, cujo art. 126, inciso III não estabelece qualquer requisito formal para que as entidades venham a responder pelos tributos decorrentes de seus atos, conforme adiante.

“Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

...

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.”

Assim, a possibilidade de o Consórcio vir a figurar no pólo passivo da obrigação tributária depende da forma como atue frente a terceiros, se em nome próprio ou em nome da empresa líder.

Examinando as provas acostadas aos autos, é possível concluir que o Consórcio Alusa/Galvão/Tomé é pessoa jurídica regularmente constituída, cujo CNPJ é 09.318.901/0001-09, com sede e diretoria estabelecidos em contrato. Constata-se, ainda, que firmou contrato, em nome próprio, com a empresa Progen Projetos Gerenciamento e Engenharia Ltda, conforme aditivo contratual às folhas 171 a 293. Em coerência com tal prerrogativa, teve, contra si, a emissão dos documentos fiscais ensejadores da autuação.

Por tudo o quanto exposto, entendo que o Consórcio figurou, efetivamente, como titular nas relações jurídicas mantidas com terceiros, assumindo capacidade jurídica para responder pelas obrigações tributárias em nome próprio.

Rejeito, por isso, a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada.

Quanto ao mérito, relativamente à alegação de que é empresa de construção civil, e de que os atos praticados não se amoldam ao campo de incidência do ICMS-diferencial de alíquotas, noto, a partir do exame dos livros fiscais da empresa autuada (CD à folha 616), que mantém escrita fiscal, na qual registra as aquisições de material de uso consumo, bem como as suas operações de saída, não somente internas, mas também interestaduais, numa demonstração clara de que cumpre as obrigações acessórias previstas na legislação.

Consta, inclusive, do Sistema de Controle de Pareceres Tributários – SIPRO (da SEFAZ/BA), que a empresa Consórcio Alusa Galvão Tomé requereu transferência de créditos acumulados, pleito que foi deferido pelo Parecer 25720/2008, o que revela que age como contribuinte normal do ICMS.

A empresa autuada emite, igualmente, Nota Fiscal de Venda, conforme se depreende pela consulta ao Portal Público da Nota Fiscal Eletrônica, onde se constata que o contribuinte emitiu, por exemplo, a NF-e 233, em 18/02/2011, com destino à Petrobrás, cujo ICMS foi diferido por conta da habilitação do destinatário.

Ademais, o exame dos demonstrativos de débito acostados ao CD (folha 135) revela que os itens descritos nas planilhas que compuseram o levantamento fiscal constituem-se em mercadorias sujeitas à incidência do ICMS, pois há “parafusos, tubos, equipamentos, aço, partes e peças para subestação, autopeças, serra e outras”. Apresentam-se, portanto como itens do ativo imobilizado da adquirente, em alguns casos, ou como material de uso e consumo, em outros. Em ambos os casos impõe-se a incidência do imposto, conforme inclusive se encontra previsto na Cláusula “8.1.6.2” do contrato, firmado com a Petrobrás, cujo conteúdo foi transcrito pelo autuante à folha

479.

Embora as empresas consorciadas atuem no ramo de construção civil, o Consórcio constitui-se em entidade apartada (conforme já explicitado), cuja atuação envolveu, também, fornecimento de materiais e de equipamento conforme Cláusulas “2” e “3” do contrato firmado com a empresa estatal (vide transcrição feita pelo autuante às folhas 480 a 481), atividades estas sujeitas à incidência do ICMS, escrituradas no Livro RAICMS (CD à folha 616).

Possui, ademais, inscrição no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, o que lhe permitiu fazer aquisições de mercadorias, desfrutando da alíquota interestadual aplicável a contribuintes do imposto, conduta que acabou resultando na emissão das notas fiscais/faturas contra si, motivo da presente autuação.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Ressalvo, contudo, que o sujeito passivo tem direito ao creditamento do imposto incidente nas aquisições de bens do ativo, à medida em que efetue o pagamento ora exigido.

Ex-positis, voto pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269356.0009/15-0**, lavrado contra **CONSÓRCIO ALUSA – GALVÃO - TOMÉ**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.289.800,70**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$519.253,44**, previstas incisos IX e XI, da mesma Lei e artigo, que reduziu a aplicação do percentual da multa na hipótese da infração 2 para 1%, e em obediência ao disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN da Lei nº 13.461/15, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS