

**PROCESSO** - A. I. N° 298576.0008/17-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e E.P.C.L. EMPREENDIMENTOS PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA.  
**RECORRIDOS** - E.P.C.L. EMPREENDIMENTOS PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° A-0084-03/18  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIDA DA CONQUISTA (INFRAZ SUDOESTE)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 06/12/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0313-12/19**

**EMENTA:** ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento de contribuinte inscrito no CAD-ICMS, por força de atividades desenvolvidas com habitualidade e próprias de contribuinte, ainda que os bens sejam destinados a atividades próprias de não-contribuintes. A previsão da diferença de alíquotas no art. 155, § 2º, VIII da Constituição Federal é fundamento de validade para o art. 4º, XV e para o art. 17, XI, da Lei n° 7.014/96, os quais versam sobre a diferença de alíquotas. Não acolhida a arguição de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recursos de Ofício (fl. 170) e Voluntário (fls. 180 a 189), interpostos em face do Acórdão n° 0084-03/18, da lavra da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluirá pela procedência parcial da autuação, desonerando o Sujeito Passivo em R\$440.231,36 (fl. 172).

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2017 e notificado ao Sujeito Passivo em 06/07/2017 (fl. 1 a 3), tendo em mira fatos ocorridos ao longo do exercício de 2016, imputou ao autuado a seguinte acusação:

*Descrição dos fatos*

[...]

1) Recolheu a menor a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, conforme demonstrado na PLANILHA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA PAGO A MENOR, em decorrência da falta de observação da alteração na Base de Cálculo (a partir de 01/01/16) alterado pelo art. 17, XI, da Lei n° 7.014/96.

*Infração 01 – 06.05.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

[...]

*Enquadramento Legal: art. 4º, XV, da Lei n° 7.014/96 C/C art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto n° 13.780/12. Multa Aplicada: art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96.*

O autuado, às fls. 46 a 57, apresentou tempestivamente suas razões de defesa, e aduziu em síntese:

- ser parte ilegítima do PAF, postulando a nulidade do auto de infração, pois aduz que realiza atividade preponderante de não contribuinte de ICMS (construção civil), não lhe sendo cabível a cobrança de DIFAL para bens ingressados em seu estabelecimento, na condição de não contribuinte, dada a regra constitucional que atribui a responsabilidade para tal recolhimento ao remetente (art. 155, § 2º, inciso VIII, alínea “b”, da CF/88);
- ser parte ilegítima, também, porque mesmo diante da norma acima não houve a instituição de regra de responsabilidade solidária ao destinatário não-contribuinte na hipótese de não-recolhimento por parte do remetente;
- que sua atividade preponderante é de construção civil (infensa ao ICMS, como reconhecido pelo STJ na Súmula 432), exercendo secundariamente outras atividades (especialmente para a prestação de serviços de transporte transmunicipal) para cuja execução se fez necessária sua inscrição no CAD-ICMS, obtida, inclusive, por meio de recurso ao Poder Judiciário (Mandado de Segurança nº 0502360-91.2017.8.05.0274);
- que o Fisco não se desincumbiu do ônus de provar que os bens adquiridos destinavam-se à execução de atividades próprias às de contribuinte do ICMS ou não, segregando os bens por atividade, o que não foi feito, operando a presunção de que todos os bens adquiridos eram destinados à atividade econômica secundária (CNAE 4930-2/02);
- que, em homenagem ao princípio da verdade material, deveria ser realizada diligência para esclarecimento dos fatos trazidos ao processo.

Na Informação Fiscal de fls. 84 a 90, o Autuante reitera a autuação, mas destaca que “*detectamos que o autuado efetuou alguns pagamentos referentes a DIFAL. Por este motivo apresentamos nova PLANILHA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA PAGO A MENOR, considerando os valores pagos e aplicando a forma correta do cálculo da DIFAL (art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96)*”.

Em julgamento realizado em 30/05/2018 (fls. 166 a 170), a 3ª JJF assim decidiu:

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em exame versa sobre a exigência de crédito tributário, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.*

*O autuado arguiu como preliminar de nulidade sua ilegitimidade passiva para figurar no polo passivo do processo administrativo, por entender que devido à sua atividade econômica, não estaria no rol dos contribuintes do imposto.*

*Todavia, conforme informado pelo próprio sujeito passivo, há atividades que o mesmo executa que o enquadra como contribuinte do ICMS. Inclusive o próprio Mandado de Segurança (fls. 59/63 e 64/68) que o autuado impetrhou e lhe garantiu permanência de sua inscrição estadual, atesta tal fato.*

*Dessa forma, fica rejeitada a ilegitimidade passiva pleiteada pelo impugnante.*

*Também não acolho o pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, tendo em vista que conforme dispõe o art. 147, I, “b”, do RPAF/99, deve ser indeferido o pedido quando for destinado a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.*

*No que concerne ao mérito, o autuado alegou que a exigência foi formalizada com base, exclusivamente, na presunção de que todos os bens adquiridos eram destinados à atividade econômica secundária de transporte rodoviário de carga (CNAE 4930-2/02). Argumentou que no caso em questão, os bens eram destinados às atividades econômicas preponderantes, ou seja, a construção civil, e que o erro nesse enquadramento conduziu à lavratura do A.I.*

*Entretanto, o autuado não contestou objetivamente os dados numéricos do levantamento fiscal realizado pelo autuante, limitando-se a argumentar que as planilhas elaboradas na ação fiscal não eram fidedignas, ou seja, não trouxe aos autos nenhuma comprovação de que as aquisições em questão não seriam utilizadas integralmente na sua atividade de transportadora. Vale mencionar, que diversas mercadorias elencadas no*

levantamento fiscal se caracterizam como de uso na atividade retro citada, a exemplo de: pneu, feixe de mola, protetor do cárter, rotor, rolamento, válvula de admissão, módulo de ignição, mecanismo de direção, cinto de segurança, dentre outros. Conforme dispõe o art. 142, do RPAF/BA, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Registro também que o artigo 123 do mesmo diploma legal, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração, não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do multicíntido regulamento.

Constata-se que a diferença de alíquotas encontra-se prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal, sendo que o art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, que versam sobre a diferença de alíquotas têm plena validade formal e material, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade ou ilegalidade do direito posto.

Vale ainda ressaltar, que por ocasião da informação fiscal, o autuante constatou que o autuado efetuou alguns pagamentos referentes à DIFAL, que não haviam sido computados no levantamento fiscal inicial. Dessa forma, apresentou nova PLANILHA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, às fls. 42 a 123, com a qual concordo, abatendo os valores pagos e aplicando a forma correta do cálculo da DIFAL, ou seja, com o montante do ICMS, relativo à diferença de alíquotas integrando a base de cálculo do imposto.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, reduzindo o valor da exigência de R\$1.086.249,96 para R\$836.191,63, conforme demonstrativo de débito abaixo:

| Data Ocorr   | Data Vencto | Base de Cálculo (R\$) | Aliq % | Multa % | Valor Histórico (R\$) |
|--------------|-------------|-----------------------|--------|---------|-----------------------|
| 30/04/2016   | 09/05/2016  | 212.366,22            | 18,00  | 60,00   | 38.225,92             |
| 31/05/2016   | 09/06/2106  | 336.904,11            | 18,00  | 60,00   | 60.642,74             |
| 30/06/2016   | 09/07/2016  | 751.645,50            | 18,00  | 60,00   | 135.296,19            |
| 31/07/2016   | 09/08/2016  | 472.403,22            | 18,00  | 60,00   | 85.032,58             |
| 31/08/2016   | 09/09/2016  | 285.051,61            | 18,00  | 60,00   | 51.309,29             |
| 30/09/2016   | 09/10/2016  | 561.245,50            | 18,00  | 60,00   | 101.024,19            |
| 31/10/2106   | 09/11/2016  | 1.020.465,44          | 18,00  | 60,00   | 183.683,78            |
| 30/11/2016   | 09/12/2016  | 630.653,22            | 18,00  | 60,00   | 113.517,58            |
| 31/12/2016   | 09/01/2017  | 374.774,22            | 18,00  | 60,00   | 67.459,36             |
| <b>TOTAL</b> |             |                       |        |         | <b>836.191,63</b>     |

Foi interposto Recurso de Ofício.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs tempestivamente o Recurso Voluntário (fls. 180 a 189), no qual reiterou os argumentos da defesa, em nada inovando.

## VOTO

### DO RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de Ofício é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 9.7.1999 em sua atual redação – RPAF/99), por isso dele conheço.

O cerne do recurso está em examinar se agiu com acerto a 3ª JJF, ao acatar a redução do valor lançado, operada em sede de Informação Fiscal, diante do argumento de que o Autuante encontrou pagamentos efetuados pelo Sujeito Passivo a título de DIFAL e por isso deveria deduzi-los da planilha elaborada quando da autuação.

Com efeito, constato que os DAEs acostados pelo Autuante, às fls. 124 a 133, foram registrados na planilha em Excel armazenada em mídia, à fl. 134, de modo que nada tenho a acrescentar em relação à decisão do órgão julgador de primeiro grau.

Ante o exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A empresa Recorrente o interpôs o presente recurso, conforme a hipótese do art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Não há questões preliminares em torno da decisão recorrida, por isso adentro o mérito.

Não visualizo necessidade de perícia. Agiu com acerto o órgão julgador de primeiro grau. O Recorrente dispunha de todos os elementos para segregar a destinação das mercadorias, se é que isso lhe aproveita. Não vejo, assim, qualquer fundamento que afaste o óbice do art. 147, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. De resto, creio que os elementos contidos nos autos são suficientes para dirimir a contenda, como bem decidido em primeiro grau.

Também não há que se falar em “ilegitimidade passiva”. O que o Recorrente negou na sua peça de defesa foi a própria vigência de regra de sujeição passiva tributária (a sujeição do destinatário a recolher DIFAL ao Estado onde se encontra estabelecido), e, se acolhida tal alegação, não se estaria diante de questão meramente processual, a ensejar redirecionamento da cobrança a terceiros, mas de improcedência do Auto de Infração, lavrado contra sujeito que não integraria a relação jurídica contributiva.

Todavia, e aí se nota que a arguição de ilegitimidade passiva é puro mérito, o Recorrente opera em erro de direito ao acreditar que sobre si não incidiu a regra obrigando-o ao recolhimento do imposto. Senão, vejamos.

A regra que o Recorrente questiona é extraída dos dispositivos que ele mesmo transcreve em suas razões recursais. Quando a Constituição Federal (após a Emenda Constitucional nº 87/2015) determina que todas as operações interestaduais estão sujeitas ao regime de partilha do ICMS (com o pagamento do ICMS-interestadual, à UF de origem, e do ICMS-DIFAL à UF de destino), modificou a sistemática anterior, em que as operações destinadas a não-contribuintes estavam infensas à partilha: incidia apenas a alíquota interna em favor da UF de origem.

É preciso entender o que se quis aqui dizer por “contribuinte”.

Em matéria de ICMS, “contribuinte” não é apenas aquele sujeito passivo que mantém relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do tributo (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN). A este conceito deve-se aninhar aquele previsto no art. 4º da Lei Complementar nº 87/96: contribuinte de ICMS é (entre outras hipóteses) a pessoa física ou jurídica (e, também, em certa medida, as divisões internas da pessoa, ou melhor, locais do exercício das atividades da pessoa, que a Lei conhece como “estabelecimento”) que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, as operações ou prestações que fazem surgir o imposto.

A fim de viabilizar a apuração, o recolhimento, a fiscalização, enfim, a regular administração do ICMS, todo contribuinte (ou seja, aquele que de algum modo realiza com habitualidade as operações ou prestações que fazem surgir o imposto) deve estar cadastrado perante o CAD-ICMS (art. 1º *et seq.* do RICMS/12). Isto é: a pessoa (ou estabelecimento) inscrita no CAD-ICMS é contribuinte do ICMS, salvo disposição em contrário. Assumindo a capacidade de contribuinte, em princípio assume o regime jurídico que de tal fato advém.

Quando o Constituinte criou as regras dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/88, depois modificadas com a Emenda Constitucional nº 87/96, tinha em mira seguramente esse fato econômico: ou os envolvidos são “contribuintes” do ICMS (leia-se, de algum modo executam atividade própria de contribuinte, mormente se inscritos nos cadastros de contribuintes), ou não são contribuintes. A regra atende a um comando de praticabilidade, pois seria mais viável cobrar ICMS de contribuintes (leia-se, inscritos nos cadastros de contribuintes) do que cobrar-se de não-contribuintes.

Ofende comando basilar de justiça que o Recorrente pretenda apenas os benefícios de sua inscrição como contribuinte (ex.: estar apto a emitir CT-e, como menciona na peça recursal), mas pretenda estar eximido de cumprir com os encargos que esta capacidade jurídica lhe traz (ex.: recolher o ICMS-DIFAL diretamente à UF onde se encontra estabelecido, evitando-se de cometer a um terceiro, estabelecido noutra UF, o dever de recolher tal parcela do tributo). O regime jurídico aplica-se-lhe integralmente (ressalvadas, evidentemente, as disposições que a própria lei preveja para essa ou aquela modalidade de contribuinte, ou as ressalvas legais para a aplicação do regime

de contribuinte).

Assim, com a devida vénia, penso que pouco importa a destinação interna (ou seja, a tal ou qual atividade) que o Requerente desejará dar ao bem advindo de outra UF. Em se tratando de bem de uso e consumo, ou destinado a compor o seu ativo fixo, mesmo que para uso em atividades estranhas à incidência do ICMS (e, ao que parece, como demonstrado em primeiro grau, os bens estão, sim, aparentemente vinculados à sua atuação como contribuinte de ICMS – há no levantamento mercadorias como “pneus”, “volantes”, “velas de ignição” etc.), competiria ao Recorrente (uma vez que contribuinte, e destinatário) o dever de recolher o ICMS-DIFAL.

Não há, a propósito, que se falar em presunção aqui. A condição de contribuinte não está presumida, ela é factual, é declarada. O Recorrente não a nega, ao revés, relata seu esforço em ver reconhecido judicialmente como contribuinte, obtendo a regularização de sua inscrição junto ao CAD-ICMS.

“Presunção” é meio de aferição indireta de um fato jurídico (f2), a que se atinge quando se constata a ocorrência de um certo fato (f1) e um juízo de probabilidade (→) de que a ocorrência desse fato (f1) gera na ocorrência do fato (f2). É dizer, na falta de prova de um fato relevante (f2), mas na presença de um fato (f1) que com o outro (f2) guarde juízo de probabilidade de ocorrência (→), presume-se a ocorrência do fato relevante (f2).

No caso concreto, portanto, assentada a premissa de que o Recorrente é CONTRIBUINTE, este é o fato relevante (f2) que faz surgir o dever de recolher o ICMS-DIFAL. É irrelevante qual a atividade a que o bem de uso e consumo, ou destinado a compor o ativo fixo, será direcionada pelo mesmo (fl. 1).

Vale destacar que a Recorrente é CONTRIBUINTE não apenas por requerer sua inscrição, mas por realizar atividades típicas de contribuinte. Colho da sentença que lhe outorgou o direito à inscrição, trazida aos autos pelo próprio Recorrente (fls. 59 a 63), excerto que contém justamente este elemento de fundamentação:

*In casu, verifica-se dos autos que a Impetrante tem por objeto social a construção de redes elétricas de distribuição, a instalação, a operação e manutenção de linhas de transmissão de redes de energia elétrica e o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal e interestadual, dentre outras atividades econômicas.*

*Em 14.03.2017, a inscrição estadual da Impetrante foi alterada para situação cadastral inapto, fundamentado no art. 27, inciso XII, do Decreto nº 13.780/12 – RICMS/BA, após regular fiscalização do Estado da Bahia.*

*Assim, por exercer, também, atividade de transporte, a Impetrante pretende que se restabeleça a sua inscrição estadual, possibilitando-lhe a emissão dos competentes CT-e. (fl. 61)*

Colhendo, portanto, apenas a atividade de transporte interestadual e intermunicipal, que o Requerente exerce, ostenta exercer e busca meios legais para seu exercício regular, não há dúvidas de que se trata de atividade que o impele a inscrição obrigatória ao CAD-ICMS, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei nº 87/96.

Dito de outro modo: o dever de o Recorrente recolher o ICMS-DIFAL nas operações em lide não decorre da presunção de que os bens adquiridos em operações interestaduais foram empregados em suas atividades próprias de contribuinte. Negativo. Este dever decorre diretamente do fato de que o Recorrente é CONTRIBUINTE.

Perceba-se que o Recorrente não questionou a categorização desses bens (“uso e consumo”, ou “ativo fixo”). Também não questionou a redução que decorreria da aplicação do art. 99 do ADCT (regra transição do ICMS-DIFAL para o destino nas operações com não-contribuintes), o que ainda assim me parece inviável, pois, como foi argumentado acima, o Recorrente é CONTRIBUINTE.

Nota também que aqui não se está diante daqueles casos em que o sujeito passivo se encontra inscrito no CAD-ICMS, mas exerce atividade estranha à de contribuinte, e firmou termo de compromisso com o Estado para tanto. O Recorrente exerce (ou exercia, ao tempo da infração) atividades próprias de CONTRIBUINTE, estava inscrito no CAD-ICMS, não existindo qualquer regra

que lhe pudesse desoneras (ainda que por segregação de atividade de destino) o dever de recolher o ICMS-DIFAL conforme ora em exame.

Enfim, observo que, ao contrário do que afirma o Recorrente, existe, sim, regra vigente na legislação estadual, de atribuição de responsabilidade solidária quando o dever de recolher o ICMS-DIFAL é cometido ao remetente, e este o descumpre: é a que se encontra prevista no art. 6º, inciso XVIII da Lei nº 7.014/96 – que, como se aduziu acima, não é aplicável ao caso, mas seria se a tese do Recorrente em afastar sua obrigação direta viesse a vingar.

Por tudo quanto exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACÓRDÃO 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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298576.0008/17-2, lavrado contra **E.P.C.L. EMPREENDIMENTOS PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$836.191,63**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ainda ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS