

**PROCESSO** - A. I. N° 297248.0008/17-0  
**RECORRENTE** - TS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2<sup>a</sup> CJF n° 0338-12/18  
**ORIGEM** - INFAS CRUZ DAS ALMAS (RECÔNCAVO)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/01/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0334-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. É cristalina a redação dos Arts. 4º, XVI, e 6º, XVIII da Lei n° 7.014/96, que atribuem a responsabilidade solidária pelo imposto que deixou de ser recolhido aos cofres do Estado da Bahia, previsto no Art. 155, §2º, VIII, “a” e “b” da CF/88, c/c o Art. 99, da ADCT da CF/88, ao não contribuinte do imposto que possua inscrição no cadastro estadual.. Mantida a Decisão recorrida. Pedido **CONHECIDO E NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto em relação ao Acórdão CJF n° 0338-12/18, que Proveu Parcialmente o Recurso de Ofício, revitalizando parte do valor do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/12/2017, julgado Nulo pela Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, Acórdão JJF n° 0003-01/18, em razão da seguinte irregularidade:

*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 estabelecimento, nos meses de dezembro de 2015 e fevereiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$60.460,51, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96.*

*Consta que o Autuado atua no ramo da construção civil e que, na qualidade de consumidor final, está sujeito ao pagamento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme Emenda Constitucional n° 87/15.*

A 1<sup>a</sup> JJF decidiu pela Nulidade do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão n° 0003-01/18 (fls. 121 a 123), com base no voto a seguir transscrito:

*“Rejeito o pedido de nulidade proposto pelo autuado sob a argumentação de que houve preterição do direito de defesa em razão da falta da lavratura do termo de intimação para apresentação de livros e documentos, estabelecido no inciso II do art. 28 do RPAF, Decreto n° 7.629/99.*

*O termo de intimação para apresentação de livros e documentos não consiste em ato indispensável durante o curso da ação fiscal. De acordo com o inciso II do art. 28 do RPAF, a sua emissão dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, mas, conforme o caso, deverá ser lavrado se a autoridade fiscal entender necessária a apresentação de documentos para elucidação de dúvidas durante o procedimento de fiscalização. Quando a ação fiscal é pautada em dados já constantes nos sistemas da SEFAZ, como foi o caso no presente Auto de Infração, a apresentação do referido termo é dispensável.*

*O termo de início de fiscalização foi devidamente lavrado e entregue ao autuado via DTE, conforme documento à fl. 11. O direito à ampla defesa foi dado ao autuado mediante cientificação da lavratura do presente Auto de Infração e concessão do prazo de 60 dias para apresentação de defesa, conforme documentos às fls. 80 e 82.*

*O presente Auto de Infração consiste na exigência de ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias efetuadas pelo autuado, destinadas ao ativo fixo e ao consumo no estabelecimento.*

*O autuante enquadrou a infração com base na nova redação dada ao inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, dada pela Emenda Constitucional n° 87/2015, que concedeu ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota*

interestadual. Por outro lado, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento desse imposto ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. Estes comandos foram incluídos na Lei nº 7.014/96 no inciso IV do art. 2º (incidência) e no § 4º do art. 2º (responsabilidade), com efeitos a partir de 01/01/2016.

O autuado atua no ramo da construção civil, com atividade principal de construção de edifícios e atividades secundárias relacionadas também ao ramo de construção civil, conforme documentos às fls. 30 e 31. Desde janeiro de 2016, o art. 484 do RICMS vedou a inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, justamente porque tal atividade está inserida na lista de serviços do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme Lei Complementar Federal nº 116/2003.

A existência de apenas um único recolhimento no valor de R\$700,03 durante todo o ano de 2016, referente a imposto pago por substituição tributária no mês de dezembro, revela que o autuado não tem habitualidade na realização de fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços, que estaria sujeita ao ICMS. E mesmo que ocorresse alguma habitualidade na realização de operações sujeitas ao ICMS, para este tipo de empresa a vedação de concessão de inscrição no cadastro de contribuinte persistiria, conforme estabelecido no art. 484 do RICMS. O registro das operações sujeitas ao ICMS deveria ocorrer mediante emissão de nota fiscal avulsa, conforme art. 486 do RICMS.

Assim, não seria a manutenção indevida pela SEFAZ de inscrição no cadastro de contribuinte de uma empresa de construção civil que a tornaria contribuinte do ICMS e responsável pelo pagamento do imposto referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e ao consumo no estabelecimento. De acordo com o § 4º do art. 2º da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do remetente localizado em outra unidade da Federação, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Em relação à exigência referente ao mês de dezembro de 2015, a ilegitimidade passiva ainda persiste, pois, neste período, as empresas de construção civil somente poderiam possuir inscrição cadastral mediante celebração de termo de acordo onde declararia a condição de contribuinte do ICMS, ficando atribuído um tratamento simplificado de apuração do imposto no percentual de 3% (art. 490 do RICMS).

O autuado jamais requereu a celebração do termo de acordo, onde declararia a sua condição de contribuinte, não sendo beneficiário do referido tratamento simplificado. Não sendo contribuinte do ICMS, também não estaria sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e ao consumo no estabelecimento.

Por outro lado, cabe o imediato cancelamento pela SEFAZ da inscrição do autuado no cadastro de contribuintes do ICMS, evitando o uso indevido pelo próprio autuado que se apresenta como contribuinte do imposto para se beneficiar de uma tributação apenas da alíquota interestadual, sem a inclusão da diferença de alíquotas que deveria ser paga em favor do Estado da Bahia pelo remetente, imposto que poderá ainda ser reclamado dos respectivos remetentes das mercadorias ao autuado.

Desse modo, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, em razão da configuração da ilegitimidade passiva do autuado, nos termos da alínea “b” do inciso IV do art. 18 do RPAF.”

Interposto Recurso de Ofício, a 2ª CJF decidiu pelo seu Provimento Parcial, julgando o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0338-12/18 (fls. 138 a 142), com base no voto a seguir transrito:

“Observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão JJF Nº 0003-01/18) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário de R\$106.615,61, (atualizados à data do julgamento) fato este que justifica, à luz da legislação então vigente, a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, a conduta infratora foi descrita como “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 estabelecimento”. Esclarece o autuante que se trata de aquisições interestaduais, por empresa do ramo da construção civil, que, na qualidade de consumidor final, estaria sujeito ao pagamento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme Emenda Constitucional nº 87, de 16/04/2015.

O Sujeito Passivo suscita a nulidade por ausência de intimação válida para apresentação dos documentos fiscais.

Embora a 1ª JJF não tenha acolhido a alegação defensiva, julgou nulo o auto de infração, ao fundamento de ilegitimidade passiva, pois entendeu que a responsabilidade pelo recolhimento da diferença de alíquotas é do

remetente.

Em que pese a decisão guerreada tenha concluído pela “nulidade”, é assente na doutrina processual o entendimento de que o reconhecimento da ilegitimidade passiva deve resultar em decisão de mérito, e não o contrário, pois traduz a idéia de que inexiste relação jurídica entre o autor e réu, inexistindo, por consequência, o direito pleiteado na petição inicial.

Por tudo isso, trato a decisão da 1ª JJF como um provimento de mérito, demandando a apreciação das questões suscitadas em seu cerne, para fins de convalidar, ou não, o entendimento exarado pelo órgão a quo.

Pois bem, é o que passo a fazer.

Examinando os elementos dos autos, é possível notar que as operações autuadas dizem respeito a aquisições interestaduais de luvas, respiradores, protetores auriculares, marcadores, escovas, discos de corte, fitas empacotadoras, etc, conforme se pode constatar a partir da consulta aos documentos fiscais listados nos demonstrativos de débito, cujo teor é acessado pelo Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Observa-se, igualmente, que tais operações foram tributadas a 7%, não tendo havido o recolhimento do diferencial de alíquotas para o Estado da Bahia, endereço do destinatário das operações.

A questão a ser dirimida é aquela relativa à responsabilidade pelo recolhimento da parcela do imposto complementar do ICMS. Se caberia tal exigência ao remetente das operações, ou se, ao contrário, deve-se exigí-lo do destinatário, situado na Bahia.

Pois bem, a matéria está disciplinada na Constituição Federal de 1988, nas alíneas “a” e “b” do inciso VIII do § 2º do art. 155, cujo texto assim dispõe:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

...  
VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto (grifos acrescidos);

...

Assim, como se pode constatar a partir da leitura do texto constitucional, a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas caberá ao remetente, quando o destinatário não seja contribuinte do imposto, ou ao destinatário, quando contribuinte do tributo estadual.

O exame dos elementos dos autos revela que o destinatário das operações autuadas é a empresa TS Engenharia e Construções Ltda, com Inscrição Estadual nº 73.435.047, conforme se lê no extrato INC acostado à folha 30.

É possível notar, igualmente, que a empresa citada tem como atividade principal a “construção de edifícios (CNAE 4120400)”, possuindo diversas atividades secundárias, dentre as quais a “fabricação de estruturas metálicas (CNAE 2511000)”, conforme consta às folhas 30/31 do processo.

A consulta ao SIGAT revela que o Sujeito Passivo não praticou operações de vendas no período da autuação, sendo forçoso concluir que a sua condição é, efetivamente, de não contribuinte.

Embora seja verdade que se trata de não contribuinte do imposto, não parece adequada a conclusão acerca da ilegitimidade passiva do destinatário, pois a Lei nº 7.014/96 prevê a possibilidade de se exigir o tributo do destinatário das operações, com base no art. 6º, inciso XVIII, conforme abaixo.

“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

...

XVIII - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inscrito no cadastro de contribuintes de ICMS, cujas aquisições sejam vinculadas a prestações sujeitas ao ISS, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei.”

O inciso XVI do art. 4º, por sua vez, regula extamente a situação dos autos, conforme abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...  
XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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;  
...”

Ora, sendo não contribuinte do imposto, mas com inscrição no cadastro estadual, responde solidariamente pelo imposto que deixou de ser recolhido aos cofres do Estado da Bahia, devendo-se, contudo, ser reduzido o valor lançado para o montante equivalente a 20%, em 2015, e equivalente a 40%, em 2016, do disal incidente nas operações autuadas, conforme abaixo.

“Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

...”

Entendo, assim, que a presente exigência fiscal deve subsistir, reduzida, contudo, a R\$24.009,97, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

<b>MÊS</b>	<b>ICMS</b>
dez/15	174,24
fev/16	244,84
mar/16	602,26
abr/16	8.466,99
mai/16	598,82
jun/16	1.119,13
jul/16	5.881,40
ago/16	3.176,22
set/16	1.086,47
out/16	764,35
nov/16	1.583,00
dez/16	312,26
<b>TOTAL</b>	<b>24.009,97</b>

Do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício.”

Com base no Art. 169, I, “d” do RPAF/99, o Autuado impetrou Pedido de Reconsideração (fls. 158 a 163), no qual disse que foi atendido o pressuposto para conhecimento do Recurso, na medida em que a Decisão da 2ª CJF reformou o mérito do julgamento de piso.

Aduziu que caberia ao remetente das operações a tributação à alíquota cheia, conforme disciplinado no Art. 155, §2º, VIII, “a” e “b” da CF/88, uma vez que não é contribuinte do ICMS, mas do ISS.

Alegou a inobservância do devido processo legal, nos termos dos Arts. 18, II, 26, II e III, 28, I e II, 29, I, “a”, e 247, §4º do RPAF/99, pois, em sua interpretação, não pode ser dispensada a lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos.

Colacionou a ementa dos Acórdãos JJF nºs 0085-01/11, 0116-01/12, 0164-03/12 e 0278-03/11 e CJF nºs 0285-12/12 e 0207-11/10, todos julgados nulos por inobservância do devido processo legal, e requereu a nulidade do Auto de Infração por este motivo ou a sua improcedência em razão de ilegitimidade passiva.

O processo foi distribuído a uma das titulares da 1<sup>a</sup> CJF, que, tendo em vista a prevenção do juízo, prevista no Art. 59 do CPC/15, o reencaminhou para julgamento por esta 2<sup>a</sup> CJF.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Dr. Juvenal Sérgio Lima de Oliveira - OAB/BA nº 44.711.

## VOTO

Inicialmente cumpre a este julgador analisar a admissibilidade do Pedido de Reconsideração apresentado. O RPAF/99, no seu Art. 169, I, “d”, estabelece que o requisito ou pressuposto para a sua admissibilidade é que a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal tenha reformado, no mérito, em julgamento de Recurso de Ofício, a de 1<sup>a</sup> Instância em Processo Administrativo Fiscal.

Da leitura da Decisão recorrida transcrita acima, se observa que a decisão de 2º grau decorreu de Recurso de Ofício que modificou o julgamento em 1<sup>a</sup> Instância do Auto de Infração, o que implica na existência de pressuposto para a interposição deste Pedido de Reconsideração.

No tocante à alegação de nulidade, verifico que a mesma foi objeto de análise pela 1<sup>a</sup> JJF nos seguintes termos:

*“Rejeito o pedido de nulidade proposto pelo autuado sob a argumentação de que houve preterição do direito de defesa em razão da falta da lavratura do termo de intimação para apresentação de livros e documentos, estabelecido no inciso II do art. 28 do RPAF, Decreto nº 7.629/99.”*

*“O termo de intimação para apresentação de livros e documentos não consiste em ato indispensável durante o curso da ação fiscal. De acordo com o inciso II do art. 28 do RPAF, a sua emissão dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, mas, conforme o caso, deverá ser lavrado se a autoridade fiscal entender necessária a apresentação de documentos para elucidação de dúvidas durante o procedimento de fiscalização. Quando a ação fiscal é pautada em dados já constantes nos sistemas da SEFAZ, como foi o caso no presente Auto de Infração, a apresentação do referido termo é dispensável.”*

*“O termo de início de fiscalização foi devidamente lavrado e entregue ao autuado via DTE, conforme documento à fl. 11. O direito à ampla defesa foi dado ao autuado mediante cientificação da lavratura do presente Auto de Infração e concessão do prazo de 60 dias para apresentação de defesa, conforme documentos às fls. 80 e 82.”*

Não há na legislação nenhuma obrigação de lavratura de Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, apenas a dispensa da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, quando o mesmo é apresentado, nos termos do Art. 28, II do RPAF/99, como forma de respeito ao princípio da não surpresa.

Ante ao exposto, rejeito a nulidade suscitada. Ademais, também não houve cerceamento de defesa, tendo em vista que o Autuado entendeu perfeitamente o motivo da autuação, embora discorde do seu mérito.

No mérito, o Autuado defendeu a sua ilegitimidade passiva, em razão da disciplina do Art. 155, §2º, VIII, “a” e “b” da CF/88, uma vez que não é contribuinte do ICMS, mas do ISS.

Verifico que esta matéria foi devidamente enfrentada no Acórdão recorrido, em decisão unânime, conforme explicado no excerto do voto transscrito a seguir:

*“Embora seja verdade que se trata de não contribuinte do imposto, não parece adequada a conclusão acerca da ilegitimidade passiva do destinatário, pois a Lei nº 7.014/96 prevê a possibilidade de se exigir o tributo do destinatário das operações, com base no art. 6º, inciso XVIII, conforme abaixo.”*

Concordo plenamente com a Decisão recorrida, visto ser cristalina a redação dos Arts. 4º, XVI, e 6º, XVIII da Lei nº 7.014/96, que atribuem a responsabilidade solidária pelo imposto que deixou de ser recolhido aos cofres do Estado da Bahia, previsto no Art. 155, §2º, VIII, “a” e “b” da CF/88, c/c o Art. 99, da ADCT da CF/88, ao não contribuinte do imposto que possua inscrição no cadastro estadual.

Portanto, voto pelo CONHECIMENTO E NÃO PROVIMENTO deste Pedido de Reconsideração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER E NÃO PROVER** o Pedido de Reconsideração apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 297248.0008/17-0, lavrado contra **TS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$24.009,97, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS