

A. I. N° - 099883.0094/19-7  
AUTUADO - CONSTREMAC CONSTRUÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - DÁRIO PIRES DOS SANTOS  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 01/02/2021

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0258-03/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL. Mercadorias destinadas a não contribuinte do ICMS. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual cabe ao remetente das mercadorias, nos termos do inciso I, do § 4º, do art. 2º, c/c inciso XVI, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 21/02/2019, exige crédito tributário no valor histórico de R\$141.282,68, acrescido da multa de 60%, em razão da **Infração 01 - 50.01.05**. Falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, pelo estabelecimento remetente de mercadoria ou bem a consumidor final, não contribuinte do imposto, na hipótese do inciso XVI, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96. Constam dos autos: Termo de Apreensão nº 099883.1004/19-1, Memória de Cálculo, fl. 08 e cópia do Danfe nº 057 à fl. 05.

O Autuado impugna o lançamento, fls. 19 a 34, argumentando e alinhando suas razões de defesa a seguir sintetizadas.

Depois de observar a tempestividade de sua Impugnação, afirma ser uma sólida e bem conceituada empresa com matriz no estado de São Paulo, que atua no ramo de construção civil, possuindo filiais em diversas localidades do país, executando obras de infraestrutura em geral, sendo sua maior especialidade a execução de obras para construção portuária.

Informa que, em 22/08/2018, celebrou Contrato de Empreitada Global com a Tecon Salvador S.A, tendo por objeto a realização de obras de ampliação do Terminal de Cargas e Descargas de Contêineres de Salvador.

Frisa que para execução da obra em comento, necessita de diversos materiais que se constituem como insumos necessários à realização dos seus serviços.

Revela que, na tarde do dia 19/02/2019, quando do transporte de materiais a serem empregados na execução da obra mencionada, remetidos da filial situada em Embu das Artes/SP para a filial situada em Salvador-Bahia, foi surpreendida com a apreensão dos bens de sua propriedade no Posto Fiscal Honorato Viana, localizado na Comarca de Candeias-Ba, sob a alegação de ausência de recolhimento de ICMS devido nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte de ICMS localizado no Estado da Bahia.

Informa que no momento da fiscalização foi apresentada ao Autuante toda a documentação fiscal relativa à operação de simples remessa realizada, a saber: *i*) nota fiscal de remessa de material para obra (NFE-e 000000057), sendo a emitente e remetente do material a filial da Impetrante inscrita no CNPJ sob o nº 03.998.869/0002-46, situada no Estado de São Paulo, e a destinatária a própria Impetrante, localizada no Município de Salvador-Bahia; *ii*) além do Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico nº 000.002.385, emitido pela Transportadora Asser Ltda - ME.

Esclarece que, conforme se verifica nas NF-Es nºs 000001763 e 000001769 (docs. anexos), os referidos materiais (“painéis metálicos frontal medindo 3000 x 3500MM RE vestidos com placas UHMW e acessórios de fixação”) foram adquiridos da empresa Copabo Equipamentos de Infra Estrutura Portuária Ltda., situada no Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ nº 08.239.864/0001-72.

Assinala que após a aquisição dos mesmos, os materiais foram remetidos para sua filial situada em Salvador-Ba, inscrita no CNPJ sob o nº 03.998.869/0010-56, para serem utilizados na execução dos serviços que estão sendo realizados na obra de ampliação do Terminal de Cargas e Descargas de Contêineres de Salvador.

Observa que o transporte dos materiais foi realizado pela Transportadora Asser Ltda. - ME (doc. anexo), acompanhado de toda a documentação fiscal anteriormente descrita.

Ressalta que, não obstante a fiscalização ter apreendido os materiais destinados à obra que está sendo executada, não fora imediatamente lavrado o Auto de Infração competente, sendo que tal providência apenas fora adotada em 21/02/2019, ou seja, 2 dias após a apreensão dos materiais.

Registra que mesmo tendo sido apresentada pelo motorista da transportadora toda a documentação fiscal exigida para a liberação dos bens, a exemplo da nota fiscal de simples remessa do material (NF-e 59) e o Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico nº 000.002.385, além da habilitação do condutor e dos documentos que demonstram a regularidade do veículo, a fiscalização exigiu que fosse efetuado o pagamento do suposto imposto devido, no valor de R\$141.282,68, o qual, sequer havia sido objeto de lançamento tributário pelos agentes fiscais.

Frisa que, em razão disso, impetrhou Mandado de Segurança que tramita perante a 2ª Vara da Fazenda Pública da comarca de Camaçari, tombado sob o nº 0500859-60.2019.8.05.0039, tendo obtido liminar para liberação imediata da mercadoria apreendida, decisão esta que foi confirmada por sentença, conforme cópia dos autos em anexo.

Assevera não haver que se falar em imposto devido no caso em tela, tendo em vista ser empresa de construção civil, não contribuinte, portanto, de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, conforme entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores consolidado sobre o tema, havendo, inclusive súmulas nesse sentido, a exemplo dos enunciados das súmulas de números 166 e 432 do Superior Tribunal de Justiça STJ.

Sustenta que a autuação procedida não encontra amparo legal, sendo nítida a inexistência de relação jurídico-tributária em razão da ausência de fato gerador do tributo.

Lembra que o presente procedimento administrativo se fundamenta descumprimento de obrigação principal para constituir o lançamento do tributo e aplicar multa.

Observa que o Código Tributário Nacional, em seu art. 123, institui dois gêneros de responsabilidade tributária: a principal e a assessória. Registra que se entende por principal, toda obrigação principal que exsurge da ocorrência de um fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de modo que, vinculada ao crédito tributário, com ele se extingue, cujo teor transcreve.

Menciona que o tributo devido, portanto, subsiste indissociado da existência do correspondente fato gerador, assim entendido como toda situação, seja ela composta de atos e fatos independentes ou concomitantes, definida pela legislação como suficiente para legitimar a exigência de um tributo.

Traz à colação trechos de lições doutrinárias dos juristas pátrios, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho para corroborar sua tese de que, no caso do ICMS, o seu fato gerador se prende a noção de negócio jurídico mercantil, não sujeitando a hipótese tributária a toda e qualquer espécie de trânsito de bem. Sustenta que a cobrança do imposto se justifica apenas nos casos em que a transferência do bem se dê com o propósito econômico, resultante na transmissão, de uma pessoa para outra, de um dos direitos inerentes à propriedade. Afirma que a

simples remessa de um artigo a outro estabelecimento, sendo ambos de um mesmo proprietário, não resulta em vantagem econômica e, como tal, não estaria apta a justificar o recolhimento do imposto.

Prossegue asseverando que a cobrança de ICMS em operações de um mesmo proprietário que transfere insumos ou matéria prima para uma das suas unidades não é fato por si só suficiente para conflagrar o fato gerador daquela espécie tributária, uma vez que não há, aqui, o pressuposto da atividade mercantil, qual seja, o beneficiamento econômico na transferência.

Pondera que, admitir conclusão diversa seria permitir intervenção indevida do Estado no domínio econômico, com prejuízo praticamente impeditivo de quaisquer atividades cuja circulação ou movimentação de insumos entre unidades se fizer necessária, fato este que resultaria em consequente permissividade à cobrança de impostos sem a legitimidade correspondente, isto é, uma distribuição mais igualitária dos recursos sociais lastreada em majoração do poder econômico do sujeito tributário – inexistente no presente caso.

Frisa não ser sem razão, que o entendimento dos tribunais tem sido unânime neste sentido, contando, inclusive, com enunciado afixado na Súmula nº 166, de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Reafirma que não se justifica a cobrança de ICMS promovida em relação à operação de transporte de “painéis metálicos frontal medindo 3000 x 3500MM RE vestidos com placas UHMW e acessórios de fixação”, que servirão de insumos às obras de ampliação do terminal de contêineres do porto de Salvador.

Informa que são comuns em terminais marítimos, os painéis metálicos frontal medindo 3000 x 3500MM RE vestidos com placas UHMW e acessórios de fixação são equipamentos cuja destinação é a de incremento ao serviço de engenharia para o qual fora contratada, possuindo, evidentemente a natureza de insumo, motivo pelo qual a sua simples transferência de uma unidade a outra, ambas de sua propriedade, não serviriam para fundamentar a exigência do tributo, já que, conforme explicitado, esta não estaria lastreada no fato gerador vindicado pela espécie tributária, isto é, deslocamento com finalidade mercantil.

Ressalta que o impedimento à cobrança de ICMS em operações desta natureza em nada se confunde com escusas do sujeito passivo tributário em adimplir suas obrigações em atividades tipicamente tributárias. Continua aduzindo que, no caso em questão, o imposto fora devidamente exigido e recolhido no ato de compra das mercadorias no município de São Paulo, consoante Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - Danfe, emitido pela empresa Copabo Equipamentos - Anexo XX.

Menciona que naquela ocasião, como se pode observar, houve transferência de bens oriundos da atividade fim da empresa Copabo Equipamentos, cuja atividade fim é totalmente diversa. Esclarece que a operação, portanto, almejou a transmissão da propriedade entre pessoas jurídicas distintas, possuindo, assim, natureza de circulação mercantil, o que justificaria a incidência da hipótese tributária na forma da legislação de regência. Ponderando tratar-se de situação manifestamente distinta, contudo, é esta carreada aos autos ora combatido. Destaca que no presente caso, não houve transmissão de bens entre pessoas jurídicas distintas. Arremata sustentando que, ao contrário, o transporte das mercadorias ocorreu de sua unidade em São Paulo para o centro de operações das obras de ampliação do terminal de contêineres do porto de Salvador.

Prossegue assinalando que o deslocamento de insumos nesta operação, jamais poderia ser confundido com atividade mercantil, eis que, em nada incrementou a atividade econômica da Defendente, uma vez que sua destinação é para matéria prima para serviços de engenharia. Frisa que permitir a tributação da situação ora evidenciada, portanto, resultaria em inequívoca hipótese de bitributação, o que é francamente vedado pela legislação pátria.

Destaca ser uma empresa de construção civil, conforme se infere de seu contrato social e cartão do CNPJ, não sendo, portanto, contribuinte de ICMS, consoante entendimento jurisprudencial uníssono no âmbito do STJ. Cita como exemplo os julgados: AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006 e AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.200.

Registra que também se encontra pacificado o entendimento segundo o qual não se constitui fato gerador de ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais, consoante se infere do enunciado da Súmula 432, do STJ, *in verbis*: “As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais”. Continua destacando serem incontáveis os julgados reiterando esse posicionamento consolidado na Corte Superior, conforme se verifica em precedente, cujo trecho do voto transcreve.

Nessa mesma linha, reproduz as ementas dos julgados do Supremo Tribunal Federal, RE 559.936-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, Dje 24/11/2010 e RE 397.079 - AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, Dje 14/8/2008 para destacar o entendimento idêntico desta Corte sobre a matéria.

Assinala que, em face dos argumentos e documentos expostos, resta inequívoca a inexistência de relação jurídico-tributária em razão da ausência de fato gerador do tributo impugnado, impondo-se a improcedência do auto de infração em tela.

Pugna pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial pela realização de sustentação oral e juntada de novos documentos.

Requer que todas as notificações futuras sejam dirigidas aos patronos da Autuada, quais sejam, a Bela. Cyntia Possídio, inscrita na OAB/BA nº 15.654 e o Bel. Lucas Rocha Maia Gomes, inscrito na OAB/BA sob o nº 31.179, ambos com endereço profissional na Rua Ewerton Visco, 290, Ed. Boulevard Side Empresarial, Sala 1604, Caminho das Árvores, Salvador/BA, CEP 41.820-022, sob pena de nulidade.

Conclui pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

O Autuante presta a informação fiscal às fls. 92 e 93 apresentando as seguintes argumentações.

Observa que o Impugnante fazia transportar pelo Posto Fiscal Honorato Viana, bens para consumidor final, não contribuinte do ICMS, procedente do Estado de São Paulo, como natureza da operação Remessa de Material entre Obras, sendo o destinatário a própria empresa para Salvador, CNPJ: 03.998.869/0010-56, constante do Danfe nº 057, emitido em 13/12/2019, de sua emissão, portanto, não contribuinte do ICMS, mas na verdade se trata de uma operação de transferência de bens, já que estes bens foram adquiridos no Estado de São Paulo, através dos Danfes de nºs 1763 e 1769, emitidos em 26/12/2018 e 03/02/2019, pela Copabo Equipamentos Infra Estrutura T. Port. Ltda. e tendo como destinatária a Construmac Construção Ltda., situada em São Paulo, nas quais foram destacados o valor do ICMS, com 18%, ficando com o imposto integral e posteriormente parte desses bens foram transferidos para o Estado da Bahia, sem que fosse pago o ICMS da partilha, como determina a Emenda Constitucional nº 87/15.

Conclui ratificando a autuação e pugna pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Depois de examinar as peças componentes do presente PAF, verifico que mesmo não sendo suscitadas questões específicas de nulidade, o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei 7014/96 e o RICMS-BA/2012. Constatou que a irregularidade apurada, afigura-se devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, possibilitando defender-se, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa, bem como a apuração do imposto encontra-se em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, pelo estabelecimento remetente de bens a sua filial, consumidor final localizado nesse Estado, não contribuinte do imposto, conforme Termo de Apreensão, fl. 03 e Memória de Cálculo, fl. 08 e cópia do Danfe nº 057, fl. 05.

Em suas razões de defesa o Impugnante esclareceu que os bens apreendidos e objeto da autuação - “painéis metálicos frontal medindo 3000 x 3500MM RE vestidos com placas UHMW e acessórios de fixação” foram remetidos de sua filial situada em Embu das Artes/SP para a filial situada em Salvador-Bahia, para serem utilizados na execução dos serviços que estão sendo realizados na obra de ampliação do Terminal de Cargas e Descargas de Contêineres de Salvador adquiridos da empresa Copabo Equipamentos de Infra Estrutura Portuária Ltda, situada no Estado de São Paulo.

Sustentou que a autuação procedida não encontra amparo legal, sendo nítida a inexistência de relação jurídico-tributária em razão da ausência de fato gerador do tributo. Asseverou que no caso do ICMS, o seu fato gerador se prende a noção de negócio jurídico mercantil, não sujeitando a hipótese tributária a toda e qualquer espécie de trânsito de bem.

Asseverou não haver que se falar em imposto devido no caso em tela, tendo em vista ser empresa de construção civil, não contribuinte, portanto, de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, conforme entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores consolidado sobre o tema.

Assim, resta patente nos autos que o Autuado remeteu bens de sua filial no Estado de São Paulo para sua filial localizada neste Estado, na condição de consumidor final, para serem utilizados em obra executada no território baiano.

Portanto, emerge do contraditório instalado no presente Auto de Infração a necessidade de aquilar se, na operação de remessa interestadual de bens destinados a estabelecimento não contribuinte do imposto na condição de consumidor final é devida a exigência ora em lide do pagamento do ICMS decorrente de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

De início, convém salientar que a matéria em discussão é veiculada na legislação de regência nos seguintes termos:

Emenda Constituição nº 87/15, *in verbis*:

“Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

“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:

[...]

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.”

Lei 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

[...]

§4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

[...]

II - remetente e o prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive se optante pelo Simples Nacional, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

[...]

*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;*

[...]

*Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:*

[...]

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

[...]

*j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:*

[...]

*2 - o do estabelecimento remetente de mercadoria ou bem destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei;*

[...]

*II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:*

[...]

*c) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:*

[...]

*2 - onde tenha início a prestação, na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei;”*

Verifica-se da intelecção dos dispositivos legais supra reproduzidos que nitidamente se depreende a ocorrência do fato gerador do imposto, nas remessas interestaduais de bens ou serviços a não contribuintes do imposto na condição de consumidor final, ou seja, é devido o pagamento do ICMS a título de diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

No que concerne ao entendimento apresentado pelo Impugnante de que no presente caso não há que se falar em imposto devido no caso em tela, tendo em vista ser empresa de construção civil, não contribuinte do ICMS, bem como, de que a cobrança de ICMS em operações entre um mesmo proprietário que transfere insumos ou matéria prima para uma das suas unidades não é fato por si só suficiente para conflagrar o fato gerador daquela espécie tributária, uma vez que, nesses casos, não ocorre o pressuposto da atividade mercantil, qual seja, o beneficiamento econômico na transferência.

Convém salientar que no âmbito do ICMS, cada estabelecimento é autônomo, portanto, não deve prosperar a tese defensiva de que nas transferências interestaduais não ocorre o fato gerador do imposto como se extrai claramente dos artigos 11 e 12, da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Lei Complementar nº 87/96

[...]

*“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

[...]

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

[...]

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Assim, fica patente o acerto do procedimento fiscal.

No que concerne aos precedentes jurisprudenciais citados pela Defesa, observo que nenhum deles tem convergência unívoca com o presente caso.

Consigno que a multa indicada no Auto de Infração é a prevista expressamente na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.104/96, para a irregularidade cometida pelo Autuado.

Pelo exposto, resta devidamente caracterizada a infração única objeto da presente autuação.

Quando à solicitação do Impugnante para que todas as notificações futuras do presente feito sejam enviadas aos patronos do Autuado, consigno inexistir qualquer impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o inciso III, do art. 26, do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109, do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações e notificações.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **099883.0094/19-7**, lavrado contra **CONSTREMAC CONSTRUÇÕES LTDA**. devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$141.282,68**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2020.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA