

PROCESSO - A. I. N° 099883.0094/19-7  
RECORRENTE - CONSTREMAC CONSTRUÇÕES LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0258-03/20-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/01/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0466-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL. NÃO INCIDÊNCIA. É remansosa a jurisprudência acerca da não incidência de ICMS em operações envolvendo empresas de construção civil, que em geral não são consideradas contribuintes do ICMS. Precedentes. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento com caráter transcendente e vinculante (embargos de declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, prolatados em 19/04/2023) de que sua decisão pela não incidência do ICMS nas transferências, inclusive interestaduais, e na trilha da Súmula nº 166 do STJ, seria modulada para o exercício de 2024 *ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito*. Tributar a operação interestadual em que não incidiria tributo (transferência entre estabelecimentos de um não-contribuinte, empresa de construção civil) se operada domesticamente seja na UF de origem, seja na UF de destino, implica virtual ofensa ao princípio constitucional de vedação à imposição de limitação de tráfego por meio de tributos (art. 150, inciso V da Constituição Federal). Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 125 a 141) em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JFJ) deste CONSEF, que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/02/2019 pela Fiscalização de Trânsito (Posto Fiscal Honorato Viana) e notificado ao Sujeito Passivo em 12/06/2019 (fl. 17-A), a exigir ICMS no montante de R\$ 141.282,68, além de multa (60%) e acréscimos legais, sob a acusação do cometimento de uma infração enunciada da seguinte maneira:

**Infração 01 - 50.01.02:** *Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria ou bem e o prestador de serviço destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do Inciso XVI do art. 4º da lei 7.014/96. [...] Enquadramento legal:* Inciso II do § 4º do art. 2º; Inciso XVI do art. 4º e Item 2 da alínea “J” do inciso I e o item 2 da alínea “c” do inciso II do art. 13 da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia c/c EC nº 87/15 e Convênio ICMS 93/15. **Tipificação:** Alínea “F”, Inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia. **Multa Aplicada:** 60%.

Consta, ainda, a seguinte descrição dos fatos:

*Falta de recolhimento do ICMS, da partilha EC 87/15, das mercadorias constante no Danfe nº 0000000057, emitido em 13/02/2019, procedente do Estado de São Paulo-SP, transferência para o Estado da Bahia de Materiais novos, adquiridos em São Paulo-SP, Dacte nº 000.002.385, emitido pela Transportadora ASSER LTDA-ME, situada em Sorocaba-SP, e transportada pelo veículo de placa policial JXM 8254.*

O contraditório desenvolveu-se de modo regular em primeiro grau, com **Defesa** (fls. 18 a 34) e

**Informação Fiscal** (fls. 92 e 93). Lavrado o termo de instrução (fl. 108), o feito foi julgado consoante acórdão de fls. 109 a 115, cujo voto condutor foi redigido da seguinte maneira:

### **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. Constatado 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 aquilatar 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 às 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 inteligência 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 expendido, 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 RPAFBA/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.*

Regularmente intimado, o autuado, por intermédio de seus procuradores, interpôs Recurso Voluntário aduzindo em síntese:

- a) que a Recorrente é sólida e bem conceituada empresa com matriz em São Paulo com atuação no ramo da construção civil, possuindo filiais em diversas localidades do país, executando obras de infraestrutura em geral, especialmente na construção portuária;
- b) que 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, e que a operação a ensejar a cobrança do imposto se deu na transferência de um insumo (sete painéis metálicos frontais medindo 3000 x 3500 mm, revestidos com placas UHMW e acessórios de fixação), com origem no estabelecimento autuado (situado em Embu das Artes/SP) e destino o estabelecimento baiano (situado em Salvador/BA), sendo certo que tal material foi adquirido em São Paulo/SP (COPABO EQUIPAMENTOS DE INFRAESTRUTURA PORTUÁRIA LTDA, CNPJ nº 08.239.864/0001-72) para ser empregado na obra do TECON;
- c) que não há que se falar em imposto devido, já que a recorrente é empresa de construção civil, e a operação deu-se entre estabelecimentos titulados por uma mesma pessoa jurídica, fazendo referência às Súmulas nºs 166 e 432 do STJ;
- d) que a 3ª JF julgou o auto de infração procedente, assumindo a ocorrência do fato gerador, o que impugna ao fazer referência ao art. 113 do CTN, a asserções doutrinárias, para afirmar 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”;
- e) repisa julgados do STJ, sobre as operações interestaduais de aquisição de mercadorias por empresas de construção civil (transcreve ementa do AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 02/04/2009; o texto da Súmula nº 432, ementas de julgados mais recentes, inclusive do STF);
- f) faz referência a caso idêntico, oriundo da mesma autuação, resultando no Acórdão JF nº 0008-05/20, em que se concluiu pela improcedência do Auto de Infração, sendo que a dita decisão “transitou em julgado, considerando a não interposição de qualquer recurso em face da mesma”, reafirmando não ocorrer fato gerador e, por conseguinte, inexistir relação jurídico-tributária.

Conclui requerendo a reforma da decisão.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 10/08/2023 e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta, razão pela qual foram trazidos à presente sessão de 13/12/2023, para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e ao cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

O caso, embora faticamente simples, implica o exame de questões bastante sensíveis no momento atual, em torno do ICMS.

Examinado apenas sob o aspecto da situação a ensejar a suposta incidência de norma impositiva do ICMS, examinada exclusivamente a operação de circulação de mercadoria que ensejou o cálculo do ICMS-DIFAL pelo Autuante, tem-se que uma pessoa jurídica estabelecida em Embu das Artes/SP, realizou uma operação classificada sob o CFOP 6.949 (*outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*), vide fl. 05, tendo por destinatário essa mesma pessoa jurídica, só que em sua unidade produtiva estabelecida em Salvador/BA. Não há dúvida: bens transitaram de um estabelecimento para o outro, da mesma pessoa jurídica, só que situados em unidades da federação distintas.

Destaco, contudo, que o Estado da Bahia manifestou-se nestes autos (e nos autos apontados como paradigma pela Recorrente, ainda que tal manifestação haja restado vencida) para além da situação a ensejar a incidência do tributo.

Explico.

Na Informação Fiscal, assim afirmou o Autuante:

*“na verdade se trata de uma operação de transferência de Bens, já que estes bens foram adquiridos no Estado de São Paulo, através dos Danfe’s 000001763 e 000001769 de emissão em 26/12/2018 e 03/01/2019, emitidos pela COPABO EQPTOS INFRA ESTRUTURA T PORT LTDA, que tinha como destinatária a CONSTRUMAC CONSTRUÇÃO LTDA, situada em São Paulo, onde foram destacado [Sic] o valor do ICMS, com 18%, que ficou com o imposto integral, posteriormente parte deste [Sic] Bens são transferidos para o Estrado da Bahia, sem que fosse pago o ICMS, da partilha, como determina a EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 de 16/04/2016”*

Este entendimento, repito, não é isolado. No Acórdão JJF nº 0008-05/20, que com efeito julgou auto de infração lavrado nas mesmas circunstâncias, a envolver mercadorias semelhantemente empregadas pela mesma Recorrente na mesma obra, o voto vencido, da lavra do Ilustríssimo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, atual Presidente desta Câmara, conteve a seguinte asserção:

*“[...] o estabelecimento autuado, localizado no Estado de São Paulo, é contribuinte do ICMS, e tendo remetido bens de ativo destinado a consumidor final (não contribuinte do imposto), localizado no Estado da Bahia, cabe ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto é atribuída ao remetente, nos termos do art. 155, § 2º, VII e VIII da Constituição Federal.*

*Ressalte-se ainda, que o estabelecimento destinatário CONSTREMAC CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 03.998.869/0010-56 (fl. 12), localizado no Estado da Bahia e o remetente CONSTREMAC CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 03.998.869/0002-46 (fl. 83), localizado no Estado de São Paulo, são a mesma empresa, que adquiriu a mercadoria importada, foi objeto da autuação, de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo (COPABO – fl. 80), em operação tributada pelo ICMS com alíquota de 18%.*

*Portanto, configura uma operação de circulação de mercadoria que foi tributada integralmente pelo ICMS para o Estado de São Paulo e operação subsequente, destinada a consumidor final localizado no Estado da Bahia, sendo cabível a partilha do imposto entre o Estado de São Paulo e o Estado da Bahia, dentro da finalidade que foi instituída pela Emenda Constitucional nº 87/2015, para a divisão do imposto entre Estado produtor e Estado consumidor, quando os bens e serviços forem destinados a consumidor final.*

Com a devida vênia, não posso concordar com tal entendimento. E são alguns motivos, para além daqueles agitados no Recurso Voluntário redigido ainda em março/2021, que me levam a entendimento diverso do acima esposado, mas em linha com aquele que constou no voto vencedor do Acórdão JJF nº 0008-05/20.

Antes do mais, quando o Autuante extrapola a situação a ensejar a incidência, parece que pretende desconsiderar um negócio jurídico (a transferência de um insumo empregado em uma obra, por uma empresa de construção civil), para enxergar apenas a aquisição dessa mercadoria por um terceiro, situado em São Paulo, e o dono da obra, situado na Bahia. Ora, estaria o Autuante então apontando uma dissimulação, à moda do que dispõe o parágrafo único do art. 116 do CTN (que, como bem reconheceu o STF, ADI nº 2446, j. em 08/04/2022), carece de regulação por meio de lei, ainda não editada?

Fato é que ambos, Autuante e julgador vencido, parecem inconformados com o fato de que o tributo ter sido pago em uma etapa da operação, todo ele, para o Estado de São Paulo, sendo que o

Estado do destinatário final (a meu ver, o Estado da Bahia), ter ficado (no caso, quase literalmente) “a ver navios” em relação ao imposto, frustrando o espírito da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Com a devida licença, esse pensamento não prospera devido ao fato de que a operação é absolutamente lícita, sem qualquer indício que ponha em dúvida sua legitimidade, e nada vejo a justificar tal desconsideração. A prevalecer tal raciocínio, todas as operações mercantis do país deveriam ser revistas sempre para buscar a qualquer custo fazer incidir a regra do ICMS-DIFAL, pouco importando o tráfico jurídico que antecede a operação interestadual.

Só isso já bastaria para nos alinharmos com o raciocínio do voto vencedor do Conselheiro Tostoi Nolasco, naquele Acórdão JJF nº 0008-05/20, que peço vênica para transcrever integralmente:

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide, lavrado no trânsito de mercadorias, é composto de uma única infração relacionada à falta de recolhimento do ICMS, nas operações de remessa interestadual de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, que opera na atividade de construção civil.*

*No caso concreto, trata-se de remessas do produto “cabecões de amarração de ferro fundido”, que foi adquirido no Estado de São Paulo, junto à empresa COPABO EQUIPAMENTOS DE INFRAESTRUTURA PORTUÁRIA LTDA, por uma das filiais da impugnante, inscrita no CNPJ sob o nº 03.998.869/0002-46. Após aquisição, os materiais foram remetidos para a filial da impugnante em Salvador, para utilização nos serviços de engenharia portuária contratados junto à TECON SALVADOR (contrato de empreitada anexo – fls. 55/78). Acrescentou a defendente, que o transporte dos materiais foi realizado pela transportadora Palace Transportes (doc. anexo), acompanhada de toda a documentação exigida. Disse ainda, que a lavratura do A.I não foi imediata, ou seja, após a apreensão, concretizando-se apenas em 28/02/19, onze dias após a referida apreensão. Em razão disso, impetrou Mandado de Segurança (MS), junto à 1ª Vara da Fazenda Pública de Vitória da Conquista - Ba, tendo obtido liminar para liberação imediata das mercadorias, conforme cópia anexa.*

*A autuação tem por base e fundamento as disposições da EC 87/2015, que prescreve que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, localizado em outro Estado, contribuinte ou não do imposto, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Determina ainda a norma constitucional, que o imposto (DIFAL) será recolhido pelo destinatário, quando este for contribuinte do ICMS, ou pelo remetente, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS. No mesmo sentido, as disposições do art. 15, § 7º e o art. 49-B da Lei Estadual nº 7.014/96.*

*Frente aos fatos apresentados, constata-se que as operações, objeto da autuação, envolveram operações de transferências interestaduais, filial São Paulo / filial Bahia, portanto, mera circulação física de bens adquiridos para posterior aplicação em obras de construção civil contratadas no Estado da Bahia e sujeitas à incidência do imposto sobre serviços (ISS) municipal. Estabelecimento remetente e estabelecimento destinatário não são contribuintes do ICMS, exatamente por operarem na atividade principal de construção civil, não se amoldando essa específica operação ao descritivo contido na norma da EC 87/2015, que exige que um dos polos da operação seja preenchido por pelo menos um contribuinte do ICMS – remetente ou destinatário. As empresas de construção civil no RICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/12), não são obrigadas a se inscrever no cadastro de contribuintes do ICMS, conforme art. 484 da norma regulamentar citada, e só recolhem esse imposto se desenvolverem atividade secundária, de natureza mercantil, ou produzirem materiais/bens para fornecimento nas respectivas obras, nos termos da LC 116/2003, ou seja, em operações específicas. Por sua vez, as operações de saídas de materiais para aplicação no canteiro de obras por empresa de construção civil, não estão sujeitas à incidência do ICMS, o que afasta, no caso concreto, a exigência do DIFAL do estabelecimento autuado. ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF) ACORDÃO JJF Nº 0008-05/20 4 Face ao acima exposto, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.*

Não se pode legitimamente desconsiderar, assim, sem que nem para quê, o fato ululantemente documentado de que uma empresa de construção civil está sendo autuada por transferir (Súmula nº 166 do STJ) materiais empregados em uma obra, e não pagar ICMS!

Digo mais, Senhores Pares. Tal fato ocorreu antes de o STF pronunciar-se sobre o mérito, em 19/04/2021, acerca da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, quando então foi declarado a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos termos do voto do Relator.

E não se alegue que tal disposição, com eficácia por princípio *ex tunc*, foi vulnerada quando da prolação da decisão em Embargos de Declaração em 19/04/2023, para modular os efeitos da



declaração de inconstitucionalidade “a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024”, ante a cláusula “ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito”. Ora, se o sujeito passivo foi notificado da constituição do presente crédito tributário em 12/06/2019, e contra o mesmo se insurgiu (antes, portanto, da decisão de mérito da ADC 49), é óbvio que a não incidência do ICMS nas transferências deve ser aplicada por este Conselho, sob pena de se descumprir o efeito vinculante da decisão de controle concentrado de constitucionalidade.

Há, ainda, outro argumento. A despeito do que se afirmou, em voto vencido, no Acórdão JF nº 0008-05/20, não é do fato de uma pessoa se encontrar cadastrada como contribuinte do ICMS que se pode extrair a ilação de que uma tal ou qual operação está sujeita a ICMS. A transferência entre estabelecimentos, ambos situados em São Paulo, não implica incidência de ICMS. A transferência entre estabelecimentos, ambos situados na Bahia, não implica incidência de ICMS (Súmula nº 8 do CONSEF). Se o que faz surgir o dever de pagar o imposto é, apenas, o caráter interestadual da operação, é de se discutir a compatibilidade desse ICMS-DIFAL (que não incidiria se as operações fossem internas, tanto na origem quanto no destino) com o disposto no art. 150, inciso V da Constituição Federal, ao utilizar tributo interestadual para estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens.

Por fim, é preciso compreender que o ICMS incidente pela diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna (ICMS-DIFAL) é desprovido de sentido econômico e jurídico se a operação não implicar incidência de imposto. Se a transferência não é tributada (internamente), não se pode legitimamente exigir o imposto pela diferença de alíquotas - que não são aplicáveis, dada a não-incidência.

No mais, se o que pretendia o Autuante, ao arrepio da Lei, era cobrar tributo de etapas antecedentes (ou seja, desconsiderar a aquisição dos materiais, pelo empreiteiro, interpondo-se entre o fornecedor do material e o dono da obra), certamente não seria o empreiteiro o titular da sujeição passiva tributária (Súmula nº 432/STJ), ante a ausência de regra de responsabilidade para tal situação.

Por todo o exposto, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 099883.0094/19-7, lavrado contra **CONSTREMAC CONSTRUÇÕES LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2023.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS