

A.I.Nº 232948.0017/22-9
AUTUADO MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO S/A
AUTUANTE AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM DAT METRO/INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO- INTERNET – 07/08/2023

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0119-01/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Apesar de alegar que não é Contribuinte do ICMS, pois tem como objeto social a realização de construção civil, o autuado incorreu na infração imputada, haja vista que nas suas aquisições ao longo de todo período objeto da autuação - 2017 a 2019 -, permitiu ao seu fornecedor e emitir a Nota Fiscal com a indicação do número da Inscrição Estadual que houvera solicitado à SEFAZ/BA, deixando de recolher o ICMS DIFAL exigido na autuação, portanto, causando prejuízo ao Estado da Bahia. Independentemente de a SEFAZ/BA não ter realizado a baixa da inscrição - conforme aduzido pelo impugnante -, certamente que bastaria que não utilizasse a referida inscrição nas suas aquisições, já que no seu próprio entendimento não mais poderia utilizar a referida inscrição a partir de 31/10/2018. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/07/2022, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 1.228.839,61, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS, imputada ao autuado: *Infração 01 – 006.005.001-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.*

Consta adicionalmente o registro de se referir às aquisições de avental em raspa, disco de corte, escova manual, brocas, protetor auricular, máscara descartável, lima, rebitador, rolamentos, caixa de ferramentas, silicone, relógio de ponto, limpa contato, trincha, etc., conforme demonstrativo Manserv_2017_2019_Difal parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.

Período de ocorrência: março, julho a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 21 a 43). Destaca a tempestividade da peça defensiva. Apresenta uma síntese da autuação.

Esclarece que tem como objeto social a realização de construção civil, especificamente, o serviço de instalação e manutenção elétrica, constante do CNAE 43.21-5-00. Diz que a atividade desenvolvida pela empresa, conforme consta no art. 3º do seu Estatuto Social é a realização de serviços relacionados a tais atividades:

Artigo 3º - A Sociedade tem por objetivo a prestação dos seguintes serviços especializados, com execução por conta própria e de terceiros: a) engenharia, montagem e manutenção industrial; b) construção civil; c) instalações elétricas, hidráulicas e mecânicas; d) jateamento, pintura e isolamento térmico; e) gerenciamento e operações de *facilities*, gerenciamento de subcontratadas e de terceiros, administração de compras de materiais e serviços relacionados; f) locação de máquinas e equipamentos comerciais e industriais e, g) serviços de movimentação de carga e descarga.

Diz que a partir desse dispositivo, nenhuma das atividades desenvolvidas pela empresa estão submetidas à tributação pelo ICMS.

Afirma que nesse contexto, resta evidente que não se submete à apuração e recolhimento do ICMS no Estado da Bahia. Alega que a despeito disso, foi surpreendido com a lavratura de Auto de Infração para exigência de ICMS diferencial de alíquota, sobre operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, com origem em diversos Estados da Federação.

Assevera que a exigência fiscal é integralmente improcedente, devendo ser cancelada, o que se justifica, fundamentalmente, pelas seguintes razões:

- a) *O Auto de Infração é nulo, diante da falta de clareza na apuração da base de cálculo do imposto (Súmula CONSEF n. 1);*
- b) *A Impugnante exerce atividade de construção civil, razão pela qual NÃO é contribuinte do ICMS, sendo nula, por expressa vedação legal, qualquer inscrição como contribuinte;*
- c) *Há erros na apuração realizada pelo fiscal, pois deixou de considerar o recolhimento de DIFAL pelos remetentes; a partilha do DIFAL entre estado de origem e a Bahia; a existência de operações internas, sobre as quais não incide o DIFAL; e, em relação a determinadas operações, a diferença de alíquota interestadual e a interna; e*
- d) *O DIFAL de ICMS, nas operações destinadas a contribuintes ou não, não poderia ser exigido nos anos-calendários de 2017 a 2019, dada a ausência de lei complementar que disciplinasse a cobrança.*

Argui a nulidade do Auto de Infração por violação ao direito de defesa, pela imprecisão da base de cálculo e alíquota.

Diz que de acordo com o RPAF/BA, o Auto de Infração deve ser acompanhado de dados que possibilitem ao contribuinte autuado compreender, plenamente, os fundamentos do lançamento de ofício, o que inclui, naturalmente, demonstrativos e levantamentos que se façam indispensáveis à precisa identificação das infrações. Nesse sentido, invoca e reproduz os artigos 41 e 46 do RPAF/BA.

Observa que a lavratura do Auto de Infração, exige da Autoridade Fiscal a apresentação de *informações consideradas úteis para esclarecimento* da infração imputada. Aduz que além disso, é, expressamente, determinado que o Auto de Infração seja acompanhado de provas, demonstrativos, levantamentos, enfim quaisquer documentos e informações que sejam *indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados*.

Pontua que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Diz que o autuado deve ser precisamente informado do que foi apurado, o direito aplicado e suas consequências jurídicas. Afirma que procedimento fiscal que se distancie desse padrão constitui óbice à defesa do autuado, dificultam o contraditório, sendo incompatível com o direito processual.

Nesse sentido, diz que o CONSEF já decidiu pela nulidade de autuações que apresentam vícios como os verificados no Auto de Infração em referência, a exemplo dos Acórdãos JJF N° 0073-01/15, JJF N° 0237-01/16 e CJF N° 0170-11/08, cujas ementas reproduz.

Destaca a Súmula CONSEF n. 01, plenamente aplicável ao caso concreto, para que se reconheça a nulidade da autuação, dada a falta de transparência da Autoridade Fiscal em relação ao método aplicado para apuração do tributo devido: *ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO*

DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.

Salienta que o autuante apresentou junto ao Auto de Infração, a memória de cálculo com informações como: código das notas fiscais das mercadorias e produtos remetidos ao Estado da Bahia, os valores das operações e das mercadorias, as bases de cálculo, bem como a apuração final do imposto.

Alega que ao revisar os cálculos constantes da referida planilha, verificou que o autuante incorreu em patente nulidade, haja vista a ausência de clareza na apuração da base de cálculo do diferencial de alíquotas de ICMS.

Diz que o autuante sequer demonstrou os critérios matemáticos adotados para elaboração dos cálculos, indicando, em diversas operações, um valor completamente arbitrário no campo referente à base de cálculo.

Menciona, como exemplo, os casos em que não houve tributação no Estado de origem. Diz que nestes casos, a autuação incorre em patente nulidade ao não indicar como chegou ao cálculo do DIFAL, conforme comprova o excerto extraído da memória de cálculo apresentada.

Friza que nem se alegue que o autuante apurou a base sobre o valor total do documento fiscal, expurgando-se o ICMS da alíquota do estado de origem, contidos os acréscimos dispostos no § 1º do artigo 13º da Lei Complementar n.º 87/96, com tributação final do Estado da Bahia, imposto calculado por dentro, com aplicação da alíquota interna da Unidade Federada de destino, conforme orientação contida no inciso XI do artigo 17 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Diz que isso, porque, como facilmente pode se verificar do recorte colacionado, o autuante indicou como “zero” a alíquota dos Estados de origem, e considerou a alíquota integral de 18% para o Estado da Bahia. Ou seja, segundo consta da planilha, não parece ser de conhecimento do autuante as corretas alíquotas referentes aos produtos e mercadorias ali descritos, tampouco se foi observado a existência de benesses relativas aos itens remetidos ao território baiano.

Aduz que a par disso, em razão da vinculação que rege o procedimento administrativo fiscal, não há espaço para suposições e deduções, mas apenas para certezas, o que, a toda evidência, inexiste no presente lançamento. Afirma que por essa razão, o RPAF/BA, no art. 18, prevê a nulidade dos atos praticados com preterição do direito de defesa. Reproduz referido dispositivo normativo.

Alega que desse modo, o autuante lhe impôs absurda incerteza sobre os critérios adotados para apuração da base de cálculo do DIFAL, motivo pelo qual se deve reconhecer a patente nulidade dos lançamentos relativos ao presente Auto de Infração, com fundamento no artigo 18, II, do RPAF/BA.

No tocante ao mérito, sustenta que o lançamento também é improcedente.

Afirma que a impossibilidade da cobrança, constatada a partir da análise do mérito, se dá, em síntese, pelas seguintes razões:

(i) A Impugnante exerce atividade de construção civil, razão pela qual NÃO é contribuinte do ICMS, sendo nula, por expressa vedação legal, qualquer inscrição como contribuinte¹; e o fato de ter algum cadastro perante o Estado da Bahia não tem o condão de transformá-la em contribuinte do imposto, sob pena de violação ao art. 155, II da CF/88, art., I e II, art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, art. 4º e § 2º da Lei Complementar n. 87/96, bem como o art. 5º da Lei Estadual 7.014/96;

(ii) Há erros na apuração e cálculo do DIFAL, pois a D. Autoridade Fiscal não considerou em sua apuração:

a) o recolhimento integral do imposto realizados por remetentes que recolheram os tributos, na

- condição de contribuintes, em operações de venda para consumidor final não contribuinte do imposto;*
- b) a partilha do DIFAL entre Estado de origem e de destino;*
- c) há operações internas de mercadorias, em relação às quais é incabível a exigência do DIFAL de ICMS.*
- d) a diferença da alíquota interna e a alíquota interestadual aplicável em operações entre os estados remetentes e a Bahia, em relação a determinadas operações;*
- (iii) O DIFAL exigido em relação à aquisição de bens, na condição de contribuinte ou não, é um tributo que carece de validade, em relação aos anos-calendários de 2017 a 2019, na medida em que inexistia lei complementar nacional que disciplinasse a cobrança.*

Alega impossibilidade de cobrança do DIFAL de ICMS para não contribuinte. Prestador de serviços de construção civil. Nulidade da inscrição cadastral.

Salienta que ainda que fosse possível superar as nulidades formais apresentadas para cancelamento integral da autuação, no mérito, o Auto de Infração é incontestavelmente improcedente.

Consigna que com o objetivo de executar seus serviços relacionados à manutenção e instalação elétrica, CNAE 43.21-5-0000, adquire, costumeiramente, mercadorias e produtos que são empregados em suas atividades de prestação de serviços, como por exemplo, óculos de segurança, bota PVC, chave fenda, chave grifo, fita isolante, detector de tensão.

Observa que nesse sentido, inclusive, a empresa possui tratamento equiparado à empresa de construção civil (artigo 485, do RICMS/BA) e está sujeita ao recolhimento do ISS, uma vez que tal atividade encontra-se prevista no item 7, do anexo da Lei Complementar nº 116/2003, cuja redação reproduz.

Alega que apesar do fiel cumprimento de suas obrigações tributárias junto aos Municípios em que presta seus serviços, em 18.07.2022, foi surpreendido com a lavratura do presente Auto de Infração.

Diz que desse modo, resta evidente o equívoco em que incorreu o autuante ao lhe conferir tratamento de contribuinte do ICMS, desconsiderando a atividade empresarial desenvolvida pela empresa, qual seja, construção civil.

Esclarece que não é contribuinte do ICMS e, por consequência lógica, não se enquadra na condição de sujeito passivo de obrigações tributárias relativas, seja ao ICMS, seja ao DIFAL-ICMS, o que impõe a anulação integral do Auto de Infração, uma vez que a cobrança de tais valores deve recair sobre as pessoas físicas e jurídicas que remeteram as mercadorias e produtos ao Estado da Bahia.

Consigna que não ser dito que a inscrição estadual teria o condão de alterar a sujeição passiva da relação tributária acima descrita, sob pena de violação do art. 155, II da CF/88, art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, bem como o art. 4º da LC 87/96, que tratam da materialidade possível do ICMS, bem como sobre os sujeitos passivos desta obrigação tributária. Ou seja, sujeito passivo é qualquer pessoa que realize, com habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias. Diz que eventual inscrição, portanto, perante o cadastro de contribuintes não tem o condão de realizar a hipótese de incidência do ICMS, muito menos de transformá-lo em contribuinte.

Admite que de fato, tinha inscrição no cadastro estadual sob a forma *facultativa e especial-EP*. E, posteriormente, em razão do Decreto n. 13.165/11, a Sefaz-BA alterou, de ofício, a situação desta inscrição para não-habilitada. Diz que depois, em cumprimento ao disposto pelo Decreto nº 18.406/18 que passou a vedar a inscrição no cadastro estadual por empresas de construção civil, a Sefaz/BA baixou a inscrição estadual da empresa.

Assinala que em razão de algumas atividades secundárias envolvendo a circulação de mercadorias, requereu a reativação da inscrição estadual, por um prazo não superior a 60 dias, conforme troca de *e-mails* anexa (Doc. 04). Diz que a solicitação de reativação foi deferida, em 06/09/2018, pelo prazo de 30 dias e prorrogada até o dia 31/10/2018, conforme *e-mail* encaminhado

pela Sefaz-BA à empresa:

Aduz que posteriormente, em razão do seu pedido de prorrogação do referido prazo, tendo em vista a demora no processo de abertura de nova filial com atividade própria de contribuinte do ICMS, a Sefaz-Ba prorrogou até o dia 31/10/2018 a situação ativa da empresa no cadastro de contribuinte, findo o qual, esta inscrição deveria ter sido baixada de ofício, conforme se deu na primeira ocorrência.

Salienta que dessa forma, após essa data, tinha por certo que a Sefaz-BA cumpriria a sua obrigação de dar baixa na inscrição estadual da empresa; mesmo porque a *reativação* foi uma concessão, por prazo determinado, apenas para que conseguisse abrir nova filial, esta sim, contribuinte do ICMS, o que não aconteceu.

Diz que ao tomar conhecimento da presente autuação, também foi surpreendido ao verificar que, diferentemente do quanto era esperado, já que esta inscrição estadual na condição de contribuinte normal deveria ter sido baixada, na sua qualificação constou a I.E. nº 069.620.019:

Destaca que não se questiona que a empresa, na condição de prestadora de serviço de construção civil, especificamente, de instalação e a manutenção elétrica, não é contribuinte do ICMS e sequer deveria estar inscrita neste cadastro estadual como tal.

Repete que a sua inscrição era inicialmente do tipo facultativo e especial, que deixou de existir em 2011. Acrescenta que em 2018, o Decreto 18.406/2018, alterou a redação do art. 484 do RICMS/BA, que passou a vedar expressamente a inscrição no cadastro de contribuintes de ICMS por empresas de construção civil.

Diz que por esta razão, inclusive, a Sefaz-BA efetivou a baixa de ofício da sua inscrição e reativou temporariamente esse cadastro, na condição de contribuinte do tipo normal, a pedido da empresa, sendo que por prazo certo e determinado, qual seja, dia 31/10/2018. Alega que após esta data, deveria a própria Sefaz-BA prosseguir com baixa de ofício da inscrição, o que não foi feito.

Assevera que desse modo, em atenção à norma jurídica disposta no artigo 484 do RICMS/BA, não restam dúvidas de que é vedado, incontestavelmente, o registro da empresa no cadastro de contribuinte de ICMS no Estado da Bahia, sendo completamente nula sua Inscrição Estadual, o que afasta por derradeiro qualquer especulação que pudesse sobrevir sobre sua condição de contribuinte de ICMS.

Observa que é certo que a Inscrição Estadual, ainda que válida, por se tratar meramente de uma obrigação acessória, jamais poderia imputar e/ou alterar a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, haja vista que tal matéria está reservada a veículo normativo próprio, sob pena de violação do art. 155, II da CF/88, art., I e II, art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, art 4º e § 2º da Lei Complementar n. 87/96, bem como o art. 5º da Lei Estadual 7.04/16.

Assinala que esse entendimento já foi adotado pela 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, para dar provimento ao recurso voluntário e anular o Auto de Infração nº 281231.0009/12-5 (Doc. 05), conforme se infere da ementa que reproduz referente ao Acórdão CJF nº 0348-11/13.

Afirma que assim sendo, em face de tais considerações, com amparo nos artigos 484 e 485, do RICMS/BA, deve ser cancelado integralmente o presente Auto de Infração, haja vista que não é contribuinte do ICMS, e, desse modo, não possui qualquer relação tributária com os fatos gerados indicados na autuação.

Alega necessidade de cancelamento do Auto de Infração, em razão dos erros na apuração.

Diz que na remota hipótese de se manter a autuação, mesmo em sua condição de não contribuinte, há de se reconhecer, ainda, assim, a necessidade de cancelamento do Auto de Infração, considerando os erros de apuração realizados pelo autuante.

Alega recolhimento do DIFAL de ICMS pelos remetentes.

Destaca que os remetentes das mercadorias adquiridas e objeto de autuação já promoveram o recolhimento do DIFAL exigido pelo autuante.

Aduz que em conformidade com os comprovantes anexos (Doc. 06) que foram obtidos junto aos seus fornecedores, constata-se que o valor do imposto exigido na autuação já foi recolhido pelos remetentes das mercadorias, pois, na condição de não contribuinte, não lhe poderia ser atribuído o ônus tributário dessas operações.

Afirma que os sujeitos passivos do DIFAL de ICMS, nessas aquisições, são os remetentes da mercadoria nos Estados de origem, cabendo a eles, efetivamente, o recolhimento da Guia Nacional de Recolhimentos Estaduais (“GNRE”) para pagamento do referido imposto, portanto, sendo ilegítima a pretensão do autuante de obter o pagamento em duplidade, também lhe exigindo.

Assinala que para não restarem dúvidas acerca do quanto exposto, demonstra, a título ilustrativo, como foi promovido o pagamento do DIFAL-ICMS exigido na autuação na operação de aquisição de “ESCOVA DE BRONZE-290X29-7017A-102B--ALNAJA 0001-61”, objeto da Nota Fiscal n. 132149, adquirida da Empresa ANT Ferramentas LTDA., localizada no Estado de São Paulo, conforme apresenta.

Observa que conforme se depreende da planilha de apuração elaborada pelo autuante, referida mercadoria tinha o valor de R\$ 1.350,00, sendo que se tratando de uma mercadoria com origem no Estado de São Paulo, com destino ao Estado da Bahia, a alíquota do ICMS, aplicada na operação interestadual foi de 7%, razão pela qual, creditou-se o valor de R\$ 94,50.

Acrescenta que considerando que o ICMS DIFAL deve ser exigido à alíquota interna de 18% menos a alíquota interestadual de 7%, sobre uma base de cálculo que, inclua o próprio ICMS, componha o valor da mercadoria e subtraía o valor do ICMS interestadual, essa equação seria resolvida da seguinte forma:

vl. Mercadoria	Al. Interest.	ICMS Interest.	Base DIFAL	Al. DIFAL	vl. DIFAL
R\$ 1.350,00	7%	R\$ 94,50	R\$ 1.531,10	12%	R\$ 89,23

Alega que muito embora não tenha sido esse o cálculo realizado pelo autuante, fato é que o valor do DIFAL-ICMS devido pelo remetente ao Estado da Bahia correspondia ao montante de R\$ 89,23.

Ressalta que quando se verifica os documentos anexados, especificamente o que se refere ao comprovante de pagamento relacionado à Nota Fiscal n. 132149, verifica-se que a empresa remetente recolheu à SEFAZ/BA, com pagamento da GNRE, o valor de R\$ 89,10, em dezembro de 2017 (Doc. 06):

Aduz que conforme se verifica, com uma margem mínima de erro, no caso, R\$ 0,13, o remetente recolheu o DIFAL-ICMS ao Estado da Bahia, na condição de contribuinte do imposto vendendo mercadoria a consumidor final não contribuinte. Acrescenta que pretender exigir, novamente, esse recolhimento ao Estado da Bahia, por si, já representa cobrança indevida e, mesmo, locupletamento ilegal.

Consigna que assim como demonstrado em relação à operação acima, o mesmo raciocínio pode ser estendido às demais operações tratadas na presente autuação, de modo a demonstrar, definitivamente, que a cobrança deve ser, integralmente, cancelada.

Afirma que considerando que houve recolhimento do DIFAL de ICMS pelos remetentes, cumpre ao autuante deduzir da cobrança todos os recolhimentos realizados, pois, em caso contrário, a Fazenda Pública Estadual estaria se locupletando de pagamentos em duplidade, o que configura, à toda evidência, enriquecimento ilícito que não pode ser admitido.

Observa que a Fazenda Pública possui todas as condições de verificar o recolhimento ou não do imposto pelos fornecedores de mercadorias à empresa. Acrescenta que por sua vez, precisa entrar

em contato com todos os fornecedores das quase 9 mil operações fiscalizadas, para solicitar os comprovantes de recolhimento da GNRE em relação a cada Nota Fiscal expedida e aguardar pela boa-vontade dos remetentes para compartilhar esses documentos em tempo hábil para a defesa.

Pontua que não é possível colher todas as provas necessárias, quando depende de terceiros para tanto, mas os comprovantes anexados já demonstram que os remetentes promoviam o recolhimento do DIFAL de ICMS devido ao Estado da Bahia, na medida em que não é e não poderia ser contribuinte do imposto.

Alega, subsidiariamente, a necessidade de observância da partilha dos valores apurados a título de DIFAL entre Estado de origem e de destino.

Destaca que, na hipótese subsidiária de não acolhimento dos argumentos preliminares e de mérito apresentados, deve-se reconhecer que o valor exigido deve ser recalculado, considerando que não é e não poderia ser contribuinte de ICMS, tendo demonstrado que o crédito tributário do DIFAL de ICMS não poderia ser exigido da empresa.

Salienta que na remota hipótese de se considerar devida a exigência do imposto pela empresa, impõe-se o recálculo dos lançamentos relativos aos fatos geradores de 31.03.2017 a 31.12.2018, em observância aos percentuais de partilha dos valores entre os Estados de origem e o de destino.

Explica que isso ocorre porque, como é de amplo conhecimento, considerando que as novas regras de recolhimento do diferencial de alíquota impactariam no fluxo de caixa dos entes federativos, foi instituído um período de transição com início em 2016 e término em 2018, no qual se partilhava os valores apurados a título de DIFAL entre a unidade federada de origem e destino, conforme instituído pelo artigo 2º da EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015:

Alega que apesar da ilegitimidade da exigência fiscal, verificou que o autuante exigiu a integralidade dos valores supostamente devidos a título de DIFAL, sem qualquer observância ao fato de que, para o ano calendário de 2017, seria devido ao Estado da Bahia somente 60%, e para 2018, a proporção de 80% do montante relativo ao diferencial de alíquotas.

Conclusivamente, subsidiariamente, requer o cancelamento parcial do presente Auto de Infração, em respeito à partilha dos valores apurados a título de DIFAL entre Estado de origem e de destino.

Alega existência de operações internas, impossibilidade de cobrança do DIFAL de ICMS.

Consigna que na remota hipótese de não se concluir pelo cancelamento integral do Auto de Infração, em razão dos argumentos já apresentados, cumpre reconhecer a necessidade de cancelamento parcial do Auto de Infração em relação a operações internas incluídas, por equívoco, na autuação para exigência do DIFAL.

Diz que analisando a planilha de apuração apresentada pelo autuante, verifica-se que foram arroladas operações que são operações internas, não havendo que se falar em DIFAL-ICMS.

Observa que um simples filtro na planilha permite verificar a existência de aquisições de alimentos, no caso café e almoço, que correspondem a operações iniciadas no próprio Estado da Bahia, em relação aos quais, exige-se, erroneamente, o referido imposto devido apenas sobre operações originadas em outros Estados.

Ressalta que até mesmo pela natureza das referidas mercadorias, é inconcebível que elas tenham tido origem em outro Estado, muito embora o CFOP indicado seja próprio de operações interestaduais. Diz que se tratando, verdadeiramente, de operações internas, torna-se incabível a exigência do DIFAL de ICMS sobre elas, devendo ser cancelada a autuação em relação a tais aquisições.

Alega necessário reajustamento do cálculo efetuado pelo autuante e consequente redução do imposto exigido em relação: às operações com origem nos Estados do Ceará, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo.

Diz que como se não bastasse o exposto, ainda, em diversas operações, o autuante incorre em

patente equívoco na apuração, ao exigir o imposto com base na alíquota interna do ICMS no Estado da Bahia e desconsiderar a alíquota da operação interestadual no cômputo do DIFAL de ICMS.

Pontua que nos termos do art. 155, § 2º, VII, da Constituição da República, com redação da Emenda Constitucional n. 87/2015, deve-se recolher, ao Estado de destino, nas operações destinadas ao consumidor final, a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual:

Observa que essa margem entre os referidos percentuais, a que se denomina de Diferencial de Alíquota do ICMS, foi regulamentada no âmbito do CONFAZ pelo Convênio ICMS n. 93/2015.

Acrescenta que a Emenda Constitucional n. 87/2015 também incluiu o artigo 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) para o fim de estabelecer um regime de transição para a partilha do DIFAL para os Estados de origem e destino.

Aduz que antes das alterações promovidas pela referida Emenda, o art. 155, § 2º, da Constituição da República determinava que nas operações entre contribuintes o ICMS era devido ao Estado de origem pela incidência da alíquota interestadual, e caberia ao Estado de Destino a DIFAL.

Consigna que nesse sentido, a primeira providência a ser considerada na apuração do ICMS é verificar a alíquota prevista pelo Estado da origem para operações que destinem mercadorias ao Estado da Bahia, sendo que no caso concreto, as operações iniciaram-se nos Estados do Ceará, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo:

Diz que consideradas as alíquotas interestaduais estabelecidas pelos Estados de origem e tendo em vista que alíquota interna na Bahia é de 18% o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual, e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto interestadual.

Assinala que de forma esquemática, seguindo as orientações da Sefaz/BA tem-se que:

- (i) Apuração o valor da mercadoria sem a inclusão do imposto interestadual cobrado (Base 1): Base de Cálculo X (1 – Alíquota Interestadual / 100%);
- (ii) Apuração do valor da mercadoria com inclusão do imposto interno (Base 2): Base 1 / (1 – Alíquota interna / 100%);
- (iii) Apuração do DIFAL de ICMS: Base 2 X Alíquota Interna – Imposto interestadual previsto.

Alega que não foi esse o procedimento adotado pelo autuante, pois verifica-se que a autuação, em relação a essas operações, está baseada em apuração do DIFAL-ICMS sem a devida subtração do valor do imposto interestadual, portanto, constata-se na prática é que a autuação pretende exigir o imposto com a alíquota interna do Estado da Bahia, o que é manifestamente ilegal.

Alega que muito embora as alíquotas interestaduais dos Estados de origem correspondam a 12% e 7%, o cálculo da autuação, simplesmente, não promove qualquer subtração relativa à operação interestadual e aplica a alíquota interna, de 18%, sobre a base de cálculo identificada nas outras etapas do cálculo.

Diz que pouco importa que o Estado de origem não exija o imposto do remetente, pois, se há ou não essa exigência, é um fator que só altera a primeira etapa do cálculo acima, a fim de determinar a base de cálculo correta, ou seja, se no valor da mercadoria foi incluído o imposto interestadual ou não.

Diz que outra é situação da terceira etapa acima apontada, onde se apura o DIFAL de ICMS que seria devido ao Estado da Bahia. Alega que ao deixar de subtrair o valor do imposto que seria cobrado na operação interestadual, o autuante quer lhe obrigar a recolher ao Estado da Bahia um valor que não lhe é de direito e que não tem competência para exigir-lo.

Aduz que de fato, apura um montante que supera aquele encontrado a partir da diferença de alíquota: exige o imposto apurado com base na alíquota interna, embora a operação seja

interestadual, o que, em termos práticos, significa que pretende exigir para o Estado da Bahia o que os Estados de origem não cobraram para si.

Assevera que tais fundamentos, por si só, são suficientes para demonstrar a improcedência do Auto de Infração, na medida em que o autuante exige o ICMS com alíquota de 18% sobre a base de cálculo das operações fiscalizadas.

Alega ilegitimidade da cobrança do DIFAL, sem lei complementar que discipline a cobrança.

Destaca que para rechaçar, integralmente, a possibilidade de autuação da empresa para exigência do DIFAL de ICMS, seja ela considerada não contribuinte, seja considerada contribuinte, a exigência do referido imposto é ilegítima, dada a ausência de lei complementar para disciplinar sua cobrança.

Observa que em conformidade com os arts. 146, III, *a*, e 155, § 2º, XII da Constituição da República, cabe à lei complementar a definição do fato gerador, dos contribuintes e da base de cálculo relativos ao ICMS.

Pontua que foi então editada a LC n. 87/96 que definiu os elementos essenciais para a instituição do ICMS pelos Estados. Dentre as hipóteses de incidência do ICMS, previstas no art. 12 (redação original), não havia a previsão para cobrança do DIFAL.

Acrescenta que a possibilidade de criação do ICMS DIFAL veio com a edição da EC n. 87/2015, que alterou o art. 155, § 2º, VII da CF/88 e criou nova regra, ao outorgar aos Estados a competência tributária para exigir a diferença entre as alíquotas interna e interestadual do ICMS nas operações interestaduais relativas aos bens destinados ao uso, consumo ou à integração ao ativo imobilizado dos contribuintes. Estabeleceu, portanto, uma nova relação jurídica tributária, corresponde ao DIFAL.

Afirma que para instituição e efetiva cobrança do DIFAL pelo Estados, indispensável a edição da lei complementar prevista no art. 146, III, *a*, da CF/88, contudo essa lei não foi editada e o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ publicou o Convênio ICMS n. 93/2015, trazendo as regras gerais da cobrança do DIFAL nas operações relativas a consumidores finais não contribuintes.

Aduz que desde então, os Estados passaram a exigir o DIFAL com base nesse Convênio, incluindo também hipóteses de incidência do DIFAL para consumidores finais contribuintes, que sequer estavam incluídos no referido Convênio. Observa que no caso do Estado da Bahia, a exigência é realizada com base no art. 4º, inciso XV, da Lei n. 7.014/1996.

Alega que essa exigência sempre foi feita sem fundamento em lei complementar nacional, violando expressamente exigência dos arts. 146, III, *a*, e 155, § 2º, XII, da Constituição da República.

Assinala que esse contexto fático ensejou, então, o ajuizamento de diversas medidas judiciais para discutir a constitucionalidade do Convênio ICMS n. 93/2015. Analisando o tema, o E. STF fixou recentemente a tese vinculante de que *“a cobrança do diferencial de alíquotas alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”* (Tema 1.093 - RE n. 1.287.019/DF).

Diz que o E. STF entendeu que a exigência do DIFAL se condiciona à prévia edição de lei complementar que veicule as normas gerais acerca da relação jurídico-tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 87/2015, ou seja, sem que a lei complementar produza os seus efeitos plenos, a cobrança do DIFAL é indevida.

Registra que o E. STF analisou a possibilidade de cobrança do DIFAL em face dos consumidores finais não contribuintes do ICMS, situação na qual se encontra, isso sendo definido pela delimitação do Tema n. 1.093 de Repercussão Geral, feita da seguinte forma: *“Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos*

termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.”.

Salienta que a EC n. 87/2015 trata do DIFAL para as operações que destinem bens a consumidor final, “*contribuinte ou não do imposto*” (art. 155, § 2º, VII, da Constituição da República).

Diz que no caso concreto, a autuação foi lavrada para exigir o ICMS DIFAL contra a empresa, como se contribuinte fosse, sendo ilegítima a cobrança pelo mesmo fundamento, ou seja, ausência de lei complementar, nos termos do art. 146, III, a, da CF/88 para definir as normas gerais para a cobrança do DIFAL alusivo ao ICMS, previsto constitucionalmente pela EC 87/15.

Aduz que dessa forma, as razões de decidir do RE 1.287.019 são, integralmente aplicáveis ao caso, mesmo que se entenda que é contribuinte de ICMS. Afirma que independente dessa condição, é imprescindível que haja lei complementar federal autorizando a cobrança do ICMS DIFAL.

Diz que diante desse contexto, verifica-se que, em relação aos anos-calendários de 2018 a 2019, antes da LC n. 190/2022, as cobranças do ICMS DIFAL feitas em face da empresa pelo autuante não possuem fundamentação legal, violando os arts. 146, III, a, e 155, § 2º, XII da Constituição da República, sendo manifestamente ilegítimas.

Conclusivamente, diz que é inequívoca a ilegitimidade das exigências feitas pelo autuante no presente Auto de Infração.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- o cancelamento do presente Auto de Infração, seja em razão da nulidade apresentada, seja em razão do reconhecimento de que, no mérito, o lançamento é, integralmente, improcedente;
- a juntada posterior de documentos complementares à demonstração das razões de defesa constantes da presente Impugnação, na medida em que as nulidades do Auto de Infração prejudicaram a identificação dos reais motivos do lançamento.

Protesta, ainda, pela realização de sustentação oral, bem como que as intimações sejam encaminhadas para Tácia Lacerda Gama, OAB/SP 219.045, com estabelecimento na Avenida Angélica, n. 2466, Higienópolis, São Paulo - SP CEP 01228-200.

Consta às fls. 280 a 282 resposta do autuado, em face do Termo de Intimação n. 11891777 (fl.275), na qual diz que os remetentes das mercadorias adquiridas e objeto de autuação promoveram o recolhimento do DIFAL exigido pelo autuante, conforme comprovantes anexados à peça impugnatória inicial que foram obtidos junto aos seus fornecedores.

Assinala que em razão desse fato foi intimado pelo autuante a apresentar demonstrativo/memória de cálculo de apuração do ICMS DIFAL relacionando as Notas Fiscais e o correspondente valor do ICMS recolhido, em formato de planilha Excel, referentes aos documentos de arrecadação que anexou, para fins de cotejo com os valores lançados e exclusão da autuação.

Consigna que diante dessa solicitação, apresenta planilha em mídia anexa (Doc. 02), em que indica, para cada uma das notas fiscais, a base de apuração, o cálculo efetuado pelos remetentes e o valor recolhido a título de ICMS DIFAL, pugnando que estes sejam excluídos da autuação.

Explica que o cálculo realizado pelos fornecedores para promover o recolhimento do ICMS DIFAL adota a seguinte equação, que consta na coluna AC da planilha anexa: “*Valor da operação X (Alíquota Interna - Alíquota destacada)*”.

Destaca que, especificamente, em relação à fornecedora HILTI DO BRASIL COMERCIAL LTDA (CNPJ n. 65.000.655/0016-91), há operações de mercadorias com NCM n. 8467.29.92 e NCM n. 8504.40.10, que sofrem a redução de base de cálculo, nos termos do Convenio CONFAZ n. 52/1991.

Salienta que esse demonstrativo dos valores que conseguiu apresentar do que foi recolhido pelos remetentes das mercadorias não afasta a necessidade de que a autuação seja cancelada por todas as demais razões de nulidade e de mérito apresentadas em sua peça impugnatória. Acrescenta que além disso, não afasta a necessidade de o autuante averiguar o recolhimento do ICMS DIFAL por

outros rementes, que não compartilharam com a empresa os comprovantes para formulação da defesa apresentada.

Reitera que a Fazenda Pública possui todas as condições de verificar o recolhimento ou não do imposto pelos seus fornecedores de mercadorias. Alega que, por sua vez, precisa entrar em contato com todos os fornecedores das quase 9 mil operações fiscalizadas, para solicitar os comprovantes de recolhimento da GNRE em relação a cada Nota Fiscal expedida e aguardar pela boa-vontade dos remetentes para compartilhar esses documentos.

Diz que naturalmente, não é possível colher todas as provas necessárias, quando depende de terceiros para tanto, mas os comprovantes anexados e o demonstrativo apresentado já demonstram, de forma irrefutável, que os remetentes promoviam o recolhimento do ICMS DIFAL devido ao Estado da Bahia, na medida em que não é e não poderia se contribuinte do imposto.

Finaliza reiterando o pedido de cancelamento do presente Auto de Infração, seja em razão da nulidade apresentada, seja em razão do reconhecimento de que, no mérito, o lançamento é, integralmente, improcedente.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 310 a 315). Assinala que os demonstrativos se encontram acostados aos autos às fls. 08 a 10, em recorte, e completos na mídia de fl. 13, em formato de planilha Excel.

Contesta a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração. Diz que se faz necessário relembrar, quanto à sujeição passiva, o que prescreve o artigo 5º, § 1º-A, da Lei nº 7.014/96, conforme transcrição que apresenta do referido dispositivo legal. Afirma que descabe qualquer comentário quanto a forma de elaboração dos demonstrativos que se mostra didática, elaborado para qualquer leigo entender como foi apurado o imposto, conforme recorte de fls. 09 e 10.

No mérito, observa que a diferença de alíquotas lançada pelo presente Auto de Infração relaciona-se à condição atribuída ao autuado de contribuinte, em face de sua forma de inscrição junto ao Estado da Bahia somado às suas atividades econômicas declaradas.

Assevera que assim sendo, o ICMS diferença de alíquotas lançado teve como momento da ocorrência do fato gerador o previsto no artigo 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, cuja redação reproduz.

Afirma que dessa forma, não há que se falar, segundo a Legislação Tributária, em participação da alíquota, prevista na EC 87/2015, por se tratar de saídas destinadas a contribuintes do ICMS.

Observa que o autuado argumenta várias operações relacionadas no demonstrativo que integra o Auto de Infração já tiveram o ICMS Diferença de Alíquota destacado e recolhido pelos remetentes ao Estado da Bahia.

Diz que intimado para apresentar os citados documentos fiscais, fls. 275/277, a resposta foi apresentada relacionando 3 (três) dos 116 (cento e dezesseis) relacionados. Acrescenta que desses três somente dois efetuaram recolhimento e em valor inferior ao apurado no levantamento, conforme planilha “NFDIFAL”, do arquivo (demonstrativo eletrônico) Manserv_2017_2019_Difal.

Afirma que assim sendo, foram considerados esses recolhimentos, após as devidas comprovações no Banco de Dados da SEFAZ/BA.

Consigna que, por conseguinte, deduziu do montante lançado os valores efetivamente recolhidos. Diz que também foi retificado, na Informação Fiscal, o crédito fiscal devido à unidade da Federação de origem das operações, quando não destacado no documento fiscal.

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento alegado pelo autuado, em se tratando de mercadorias destinadas a consumidor final, cita e reproduz o artigo 6º, inciso XVIII, da Lei nº 7.014/96, que trata da responsabilidade por solidariedade pelo destinatário da mercadoria, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º da referida lei.

Apresenta demonstrativo de débito retificado após o abatimento dos recolhimentos efetuados pelos remetentes, passando o valor de ICMS devido para R\$ 1.028.150,18.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal se manifestou (fls.319 a 330).

Observa que em resposta às alegações defensivas o autuante apresentou Informação Fiscal acompanhada de nova memória de cálculo da apuração dos créditos tributários exigidos, para opinar pela procedência parcial do Auto de Infração, nos termos sintetizados abaixo:

- (a) *Reconheceu o recolhimento do ICMS DIFAL pelos estabelecimentos remetentes em relação aos quais a Requerente conseguiu obter os respectivos comprovantes, e deduziu tais valores do montante lançado. Assim, houve uma redução de R\$ 1.228.839,61 para R\$ 1.028.150,18;*
- (b) *Com relação à necessidade de partilha do recolhimento do ICMS DIFAL entre o Estado de origem e o de destino, conforme instituído pelo artigo 2º da EC 87/2015 e Convênio ICMS 93/2015, a i. Autoridade Fiscal defendeu que tal situação está afastada do caso concreto, uma vez que se trataria de saídas destinadas a contribuintes do ICMS, nos termos do art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96; e*
- (c) *Por fim, a i. Autoridade Fiscal inova na fundamentação da autuação ao pretender imputar à Requerente a condição de responsável solidária pelo pagamento do imposto devido pelo contribuinte de direito, nos termos do artigo 5º, § 1º-A, da Lei nº 7.014/96, e contribuinte solidária do ICMS DIFAL, nos termos do art. 6º, inc. XVIII, da Lei nº 7.014/96.*

Alega que grande parte da robusta argumentação trazida sequer foi respondida pelo autuante. Diz que não há nenhuma manifestação sobre: (i) a preliminar de nulidade do lançamento; (ii) os apontamentos de erros na apuração e cálculo do DIFAL e repetidos na nova memória de cálculo apresentada e (iii) o fato de que o tributo carece de validade, em relação aos anos-calendários de 2017 a 2019, na medida em que inexistia lei complementar nacional que disciplinasse a cobrança.

Assinala que concorda com a diligência fiscal, em relação à redução do valor da autuação, na medida em que os remetentes das mercadorias promoveram o recolhimento do ICMS, sendo descabido exigir o crédito tributário da empresa.

Quanto aos demais motivos pelos quais devem ser afastadas as conclusões do autuante, reitera o que dissera na peça impugnatória inicial.

Alega que diante do evidente erro de lançamento que apontou na peça impugnatória, haja vista que não é contribuinte de ICMS, o autuante busca inovar o lançamento na sua resposta, o que não é permitido por lei, pois, conforme se verifica em excerto da notificação de lançamento recebida pela empresa, foram indicados, no enquadramento legal, a infração aos artigos 4º, inc. **VX**, da Lei Complementar n. 87/96 C/C 305, § 4º, inc. III, item “a” do RICMS/BA.

Assevera que diante da inequívoca posição de prestadora de serviço de construção civil e não de Contribuinte do ICMS, o autuante inova em sua Informação Fiscal, deduzindo que se trata, no caso, de sujeição passiva da empresa na condição de responsável solidária em relação ao ICMS DIFAL, nos termos do artigo 6º, inc. XVIII, da Lei nº 7.014/96.

Sustenta que se trata de sujeição passiva decorrente de fato distinto daquele descrito no Auto de Infração e decorrente de enquadramento igualmente distinto em relação à sujeição passiva, sendo essa inovação inadmissível, por caracterizar erro de direito, vício insanável e que conduz, inevitavelmente, à nulidade do presente Auto de Infração.

Pontua que essa postura da Fiscalização demonstra, logicamente, o reconhecimento de que a fundamentação legal utilizada no lançamento não é capaz de enquadrar a empresa como contribuinte de ICMS DIFAL, motivo pelo qual o autuante teve que buscar fora da autuação outros fundamentos legais para defender a legalidade da exação.

Diz que ao assim proceder, o autuante incorre em flagrante afronta aos arts. 142 da Lei n. 5.172/66, Código Tributário Nacional - CTN e 39, inciso V, do RPAF-BA, razão pela qual não deverá ser acolhido este argumento e julgado nulo o Auto de Infração pela ausência da correta fundamentação legal quando do lançamento, devendo ser atendidas as disposições do art. 15 do

RPAF-BA.

Consigna que assim sendo, diante da premissa equivocada do autuante quanto à condição de contribuinte do ICMS da empresa, é certo que o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado, nos termos do art. 18 do RPAF-BA. Acrescenta que, subsidiariamente, caso se entenda que a empresa é contribuinte solidária do imposto, também cabe o cancelamento integral da autuação, por ausência de fundamentação legal, conforme arts. 142 do CTN e 39, inc. V, do RPAF-BA.

Finaliza a Manifestação reiterando todos os termos da Impugnação inicial e pedidos ali formulados, devendo ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração, pelos erros de direito do lançamento ou, caso assim não entenda, deve ser julgado improcedente, com o cancelamento integral do crédito tributário constituído. Requer, por fim, sua intimação da inclusão do feito em pauta de julgamento para a realização de sustentação oral.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, advogado Tiago Carneiro da Silva OAB/SP 384.319 que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

VOTO

A acusação fiscal é de que o autuado 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.

Inicialmente, no que tange a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração, não vislumbro no lançamento de ofício em questão qualquer vício ou falha que o inquise de nulidade, haja vista que a descrição da conduta infracional imputada ao autuado encontra-se de forma clara, sendo que as planilhas/demonstrativos analíticas e sintéticas elaborados pelo autuante, acostadas às fls. 08 a 10, em recorte, e completos na mídia de fl. 13, em formato de planilha Excel, foram entregues ao autuado, conforme comprovante acostado aos autos, possibilitando que este exercesse plenamente o direito à ampla defesa e ao contraditório, registre-se, conforme exerceu. Observo que as disposições legais foram observadas, especialmente o art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99 e art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

A alegação defensiva de falta de clareza na apuração da base de cálculo do imposto, invocando, neste sentido, a Súmula CONSEF nº 01; não procede, haja vista que claramente a apuração do imposto devido foi realizada pelo autuante na forma estabelecida na legislação do ICMS, conforme se verifica, por exemplo, na exigência atinente à Nota Fiscal n. 604036, na qual o autuante apontou o valor do referido documento fiscal de R\$ 211,50; excluiu o valor do imposto destacado a alíquota interestadual de 7% de R\$ 14,80, o que resultou no valor de R\$ 196,70; apurou a base de cálculo incluindo o imposto a alíquota interna de 18% resultando no valor da base de cálculo de R\$ 239,87 e, após, aplicou sobre esta base de cálculo a alíquota de 18% resultando no valor de ICMS de R\$ 43,17, que deduzido o valor de R\$ 14,80 a título de crédito fiscal, resultou no valor de ICMS DIFAL exigido de R\$ 28,37, conforme consta no demonstrativo analítico acostado à fl. 09 dos autos.

A alegação defensiva de que parte do imposto exigido estaria devidamente recolhido pelos remetentes não é ensejadora de nulidade do Auto de Infração.

Diante disso, não acolho a preliminar de nulidade do Auto de Infração, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/BA/99, capaz de invalidar o lançamento de ofício em lide.

No mérito, verifico que o cerne da questão reside no fato de a Fiscalização entender que o autuado é Contribuinte do ICMS, portanto, sujeito ao pagamento do ICMS DIFAL, em face de sua forma de inscrição junto ao Estado da Bahia somado às suas atividades econômicas declaradas, e o autuado entender que não é Contribuinte, haja vista que tem como objeto social a realização de

construção civil, especificamente, o serviço de instalação e manutenção elétrica, constante do CNAE 43.21-5-00, conforme consta no art. 3º do seu Estatuto Social.

O autuado alega que a inscrição era inicialmente do tipo “facultativo e especial”, que deixou de existir em 2011, sendo que em 2018, o Decreto 18.406/2018, alterou a redação do art. 484 do RICMS/BA, que passou a vedar expressamente a inscrição no cadastro de contribuintes de ICMS por empresas de construção civil.

Consigna que por essa razão, inclusive, a SEFAZ/BA efetivou a baixa de ofício da sua inscrição e reativou temporariamente esse cadastro, na condição de contribuinte do tipo normal, **a pedido da empresa**, por prazo certo e determinado, no caso 31/10/2018, sendo que após esta data, deveria a própria SEFAZ/BA prosseguir com baixa de ofício da inscrição, o que não foi feito.

Diz que dessa forma, após essa data, tinha por certo que a SEFAZ/BA cumpriria a sua obrigação de dar baixa na inscrição estadual da empresa; mesmo porque a *reativação* foi uma concessão, por prazo determinado, apenas para que conseguisse abrir nova filial, esta sim, contribuinte do ICMS, o que não aconteceu.

O artigo 484 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, estabelece o seguinte:

Art. 484. Fica vedada a inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, ainda que declare alguma atividade secundária sujeita ao ICMS.

Já o § 1º do mesmo dispositivo normativo dispõe:

[...]

§ 1º A empresa de construção civil que comprovar exercer alguma atividade secundária sujeita ao ICMS deverá constituir estabelecimento filial exclusivamente com essa atividade, com CNPJ próprio, a fim de obter a inscrição no Cadastro de contribuintes do ICMS, podendo ser localizada no mesmo endereço onde realiza as atividades sujeitas ao ISS.

A clareza das disposições normativas acima reproduzidas permite concluir que inexiste qualquer dúvida quanto à vedação de inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. Mesmo que exerça alguma atividade secundária sujeita ao ICMS, a empresa de construção civil somente poderá obter inscrição se constituir estabelecimento filial exclusivamente com essa atividade, com CNPJ próprio, podendo ser localizada no mesmo endereço onde realiza as atividades sujeitas ao ISS.

No presente caso, apesar das alegações defensivas atribuindo à SEFAZ/BA a obrigação de dar baixa da inscrição, a meu ver, o autuado incorreu na infração imputada, haja vista que ao utilizar referida inscrição nas suas aquisições ao longo de todo período objeto da autuação - 2017 a 2019 - permitiu ao seu fornecedor concluir que se tratava de Contribuinte, emitindo a Nota Fiscal com a indicação do número da Inscrição Estadual do autuado, deixando de recolher o ICMS DIFAL exigido na autuação, portanto, causando prejuízo ao Estado da Bahia.

Diante disso, considero que assiste razão ao autuante quando exige o ICMS DIFAL em face à inscrição do autuado utilizada à época dos fatos, descabendo, desse modo, falar-se em partição de receita, consoante a EC 87/2015, por se tratar de saídas de mercadorias destinadas a Contribuinte do ICMS.

Quanto à alegação defensiva de que várias operações relacionadas no demonstrativo que integra o Auto de Infração já tiveram o ICMS DIFAL destacado e recolhido pelos remetentes ao Estado da Bahia, na Informação Fiscal o autuante acolheu, acertadamente, a alegação defensiva e considerou os recolhimentos devidamente comprovados, conforme planilha “NFDIFAL”, do arquivo eletrônico Manserv_2017_2019_Difal, que elaborou.

O autuado alega que diante da inequívoca posição de prestador de serviço de construção civil e não de Contribuinte do ICMS, o autuante inova em sua Informação Fiscal, deduzindo que se trata, no caso, de sujeição passiva da empresa na condição de responsável solidária em relação ao ICMS DIFAL, nos termos do artigo 6º, inciso XVIII, da Lei nº 7.014/96.

Por certo que o registro feito pelo autuante não determina a nulidade do lançamento, conforme

pretendido pelo autuado, haja vista que, conforme já esposado linhas acima, a exigência fiscal é em face à utilização da inscrição do autuado no Cadastro do ICMS nas suas diversas aquisições com a indicação da inscrição estadual. Ou seja, o próprio autuado indicou sua condição de Contribuinte ao seu fornecedor.

Independentemente de a SEFAZ/BA não ter realizado a baixa da inscrição - conforme aduzido pelo impugnante -, certamente que bastaria que não utilizasse a referida inscrição nas suas aquisições, já que no seu entendimento não mais poderia utilizar a referida inscrição a partir de 31/10/2018. Cabível assinalar que ainda hoje o autuado permanece com a referida inscrição cadastral, não sendo razoável que tenha formulado o pedido de inscrição e não tenha formulado o pedido de baixa, independentemente de a SEFAZ/BA não haver providenciado referida baixa.

No tocante à alegação defensiva de que o ICMS DIFAL, nas operações destinadas a contribuintes ou não, não poderia ser exigido nos anos-calendários de 2017 a 2019, dada a ausência de lei complementar que disciplinasse a cobrança, cumpre consignar que a jurisprudência deste CONSEF aponta no sentido de que, a decisão do STF no Tema 1.093 para modular os efeitos de sua decisão permitiu que o ICMS DIFAL continuasse a ser exigido até 31/12/2021, sendo que, no presente caso, a autuação abrange os exercícios de 2017 a 2019.

A título ilustrativo, reproduzo abaixo excerto do Acórdão CJF Nº 0392-12/22-VD, que tratou da mesma matéria trazida pelo impugnante:

[...]

Passando ao segundo argumento, destaco que o STF foi além da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/15 e, portanto, do DIFAL de ICMS, para modular os efeitos de sua decisão, permitindo que o imposto continuasse a ser cobrado até 31/12/2021, após modulação dos seus efeitos. O que ainda está em discussão é apenas em que momento seria a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/22, se em 01/01/2022, 05/04/2022 ou 01/01/2023, ou seja, se deverá ser aplicada ou não a anterioridade nonagesimal ou a anualidade.

Lembrando ainda que toda essa discussão está limitada às saídas interestaduais para não contribuintes, o que não é o caso do Autuado, que é contribuinte do ICMS, sendo sempre responsável pelo recolhimento do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação, referente às entradas de materiais para uso e consumo do estabelecimento, conforme previsto no Art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

De qualquer forma, ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a incidência do ICMS sobre estas operações está prevista no Art. 2º, IV e § 4º da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente no valor de R\$ 1.028.150,18, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante abaixo reproduzido:

30/09/2017	09/10/2017	77.465,56	18%	60%	13.943,80	11.383,74
31/10/2017	09/11/2017	130.424,11	18%	60%	23.476,34	21.015,48
30/11/2017	09/12/2017	48.066,83	18%	60%	8.652,03	7.444,40
31/12/2017	09/01/2018	88.384,17	18%	60%	15.909,15	13.935,65
31/01/2018	09/02/2018	73.537,11	18%	60%	13.236,68	12.631,64
28/02/2018	09/03/2018	106.502,33	18%	60%	19.170,42	18.870,35
31/03/2018	09/04/2018	67.229,00	18%	60%	12.101,22	11.059,01
30/04/2018	09/05/2018	152.780,17	18%	60%	27.500,43	26.200,07
31/05/2018	09/06/2018	48.031,72	18%	60%	8.645,71	8.393,29
30/06/2018	09/07/2018	128.375,83	18%	60%	23.107,65	18.802,58
31/07/2018	09/08/2018	104.060,11	18%	60%	18.730,82	16.212,37
31/08/2018	09/09/2018	76.736,78	18%	60%	13.812,62	9.975,68

30/09/2018	09/10/2018	63.451,50	18%	60%	11.421,27	9.731,18
31/10/2018	09/11/2018	146.676,67	18%	60%	26.401,80	17.840,81
30/11/2018	09/12/2018	44.493,56	18%	60%	8.008,84	7.562,33
31/12/2018	09/01/2019	101.546,11	18%	60%	18.278,30	13.677,77
31/01/2019	09/02/2019	110.702,94	18%	60%	19.926,53	17.163,62
28/02/2019	09/03/2019	121.098,28	18%	60%	21.797,69	19.402,56
31/03/2019	09/04/2019	117.064,17	18%	60%	21.071,55	19.194,32
30/04/2019	09/05/2019	344.344,61	18%	60%	61.982,03	59.152,22
31/05/2019	09/06/2019	451.783,83	18%	60%	81.321,09	77.676,40
30/06/2019	09/07/2019	578.879,56	18%	60%	104.198,32	100.376,21
31/07/2019	09/08/2019	811.588,44	18%	60%	146.085,92	135.263,48
31/08/2019	09/09/2019	956.521,67	18%	60%	172.173,90	128.167,96
30/09/2019	09/10/2019	340.637,22	18%	60%	61.314,70	43.698,12
31/10/2019	09/11/2019	549.859,06	18%	60%	98.974,63	63.910,28
30/11/2019	09/12/2019	534.154,56	18%	60%	96.147,82	66.187,66
31/12/2019	09/01/2020	214.130,72	18%	60%	38.543,53	31.664,16
				Total	1.228.839,61	1.028.150,18

Por derradeiro, no que tange ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que as intimações sejam encaminhadas para Tácio Lacerda Gama, OAB/SP 219.045, com estabelecimento na Avenida Angélica, nº 2466, Higienópolis, São Paulo-SP, CEP 01228-200, inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação, entretanto, saliento que o não atendimento não implica nulidade, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232948.0017/22-9, lavrado contra **MANSERV MONTAGEM E MANUTENÇÃO S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **1.028.150,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR