

**PROCESSO** - A. I. Nº 269101.0010/14-1  
**RECORRENTE** - HERRENKNECHT DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA. (MSK)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0036-05/16  
**ORIGEM** - INFAZ ALAGOINHAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/10/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0123-12/16

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. **a)** DESTINADAS AO ATIVO. **b)** DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Resta caracterizado, pelas provas anexadas ao processo, que o impugnante é contribuinte do ICMS e adquiriu mercadorias para integrar o Ativo, assim como para o consumo, uma vez que há peças características de reposição para bens do Ativo. Infrações 1 e 2 procedentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2014 que cobra do ora requerente, ICMS, no valor histórico total de R\$169.329,39, pelo cometimento de 2 (duas) infrações, conforme segue.

*Infração 01 – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a ativo fixo do estabelecimento, sendo lançado o valor de R\$ 80.868,49 acrescido da multa de 60%.*

*Infração 02 – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado o valor de R\$ 88.460,90 acrescido da multa de 60%.*

O autuado apresentou defesa administrativa em face do Auto de Infração em epígrafe (fls. 221 a 239), impugnando inteiramente o lançamento fiscal.

O autuante em sua Informação Fiscal (fls. 265 e 275) opinou pela procedência total das infrações.

Em seguida a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, nos seguintes termos.

### VOTO

*Trata o presente processo de lançamento tributário decorrente de duas infrações, a primeira pela falta de pagamento de alíquotas nas aquisições internas e interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e a segunda mesma diferença de alíquotas, conquanto destinadas ao consumo do estabelecimento.*

*Arguiu o impugnante em seu favor, que não é contribuinte do ICMS, e, sim, do ISS, não se submetendo, portanto, à incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/1996.*

*Alega que "é pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída sob a forma de sociedade limitada, e atua, no Estado da Bahia, como prestadora de serviços de perfuração e sondagem de poços de petróleo, obras de terraplanagem, atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural, assim como a locação, comodato e/ou arrendamento de máquinas e equipamentos de perfuração e escavações horizontais e verticais para extração de minério e petróleo, sendo referência em sua área de atuação, bem como buscando sempre cumprir rigorosamente com todas as suas obrigações, especialmente as fiscais."*

*Já o autuante, em sede de informação fiscal, alega que fez seleção forma criteriosa das mercadorias, e que*

foram " somente selecionadas as aquisições de mercadorias para o ativo, peças de reposição para o ativo e material de uso de duração prolongada como ferramentas". Que a Herrenknecht loca equipamentos e é responsável pela sua manutenção, e os insumos que são incorporados na execução de seu serviço de manutenção de seus próprios equipamentos são estopa, graxa, tintas, solvente, fluido desengripante, pincéis, lixas, querosene, luvas etc., ou seja, materiais que são utilizados/consumidos na manutenção de seus equipamentos, os quais não estão sujeitos à diferença de alíquota e não foram contemplados na presente autuação. Alega também que já existe Auto de Infração lavrado com as mesmas infrações e que foi julgado procedente pelo Conselho de Fazenda.

**Exposto um breve resumo da lide, vejamos o que diz a legislação. Diz o art. 7º do RICMS/BA/97 vigente à época dos fatos geradores, que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:**

*I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;*

O impugnante trouxe como prova de que seria contribuinte do ISS apenas o contrato social, que em sua cláusula segunda (fl. 249) diz que tem por objeto a compra e venda, importação e exportação de sistemas de perfuração e escavação horizontais e verticais inclusive de reposição, locação, comodato ou arrendamento dos citados bens assim como a prestação de serviços nessa área, em especial consultoria, assistência técnica, bem como atividades de apoio à extração de petróleo e gás.

Assim, é que as aquisições para suas atividades decorrentes da prestação de serviços devem ser separadas daquelas em que incide o ICMS. Não há dúvidas quanto ao fato do contribuinte ser no mínimo contribuinte do ICMS, visto o sistema INC apresentar recolhimentos sistemáticos deste imposto no código referente ao ICMS NORMAL e DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS assim como outros decorrentes de importações.

Fica evidente até mesmo pelo contrato social, que a impugnante não é exclusivamente prestadora de serviços, já que inclusive cita a "compra e venda, importação e exportação de bens", atividades comerciais que se sujeitam ao ICMS. Além disso, em simples consulta ao INC pode se comprovar o recolhimento de valores significativos de ICMS, não apenas pelas importações, mas também por outras operações características de um contribuinte normal, comprovando que no mínimo é contribuinte dos 2 impostos, ISS e ICMS.

No entanto, ressalte-se, o impugnante não trouxe contrato de serviços, nem o comprovante do pagamento do ISS devido pelos alegados serviços prestados com os equipamentos adquiridos e que são objeto desta lide tributária, e nem mesmo de quaisquer outros pagamentos de ISS por quaisquer outros serviços, restando até mesmo a dúvida se é efetivamente contribuinte do ISS.

Deve-se ressaltar também o fato de que, em sendo contribuinte do ISS, deveria ter adquirido tais mercadorias com a alíquota "cheia", jamais pela alíquota interestadual, que é reservada exclusivamente aos contribuintes do ICMS. Por outro lado, não trouxe nenhuma nota fiscal retificadora da operação de aquisição, com a complementação da alíquota, e em sendo assim, o estado de origem ficará no prejuízo tributário, e o estado de destino, idem. No mínimo, neste caso, ficaria comprovada a má fé, pois o impugnante se comporta como contribuinte do ICMS na hora de adquirir mercadorias em outros estados, mas alega ser contribuinte exclusivo do ISS na hora em que é notificado a pagar o imposto devido pela operação no estado de destino.

O autuante afirma que criteriosamente escolheu as mercadorias que estão sendo utilizadas em contratos de locação, e, portanto trata-se de bens destinados ao ativo ou à manutenção destes. À fl. 233 admite textualmente que opera exclusivamente na prestação de serviços de locação de máquinas, embora o contrato social descreva operações mais amplas que o afirmado. Não trouxe o impugnante qualquer contrato firmado com a PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. No entanto, no auto retro mencionado, o impugnante trouxe cópias de contrato, que foram mencionados no voto do Relator, conforme excerto abaixo:

*Analizando o contrato firmado entre o autuado e a Petrobrás constatei que o objeto do mesmo é a locação de Sonda Terrestre de Perfuração e seus equipamentos auxiliares. Consta do item 1.3 a possibilidade, inclusive, de transferência para outra "Unidade de Negócio da PETROBRÁS". Portanto, não se trata de contrato de prestação de serviço com fornecimento de materiais. Trata-se, sem sobre de dúvida de contrato de aluguel de equipamento. Os equipamento alugados pelo autuado é, portanto, bens de seu ativo imobilizado. Por força do contrato de locação o autuado é obrigado a manter os equipamentos em perfeito estado de uso, sendo obrigado a realizar as manutenções necessárias, inclusive, adquiridos materiais de consumo, que são as peças de reposições*

No próprio sistema INC anteriormente referido, a empresa está com código de atividade de "comércio atacadista de máquinas e equipamentos não especificados. Assim, face ao exposto, não foi elidida a infração, visto ficar exteriorizado que o impugnante seguramente é também contribuinte do ICMS, e confessadamente faz a locação das máquinas de sua propriedade que são objeto das infrações, seja pela aquisição de ativo, seja pela aquisição de materiais de uso e consumo, não se caracterizando aí a pura prestação de um serviço com

*fornecimento de materiais, mas a de locação de bens do ativo e sua manutenção, cujos itens estão sujeitos ao ICMS.*

*De fato foi julgado um auto do impugnante com as mesmas infrações, conforme a ementa abaixo:*

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO JJF Nº 0308-02/11 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo do estabelecimento. b) ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

*Resta caracterizado pelas provas anexadas ao processo, que o impugnante é contribuinte do ICMS e adquiriu mercadorias para integrar o ativo, assim como para o consumo, uma vez que há peças características de reposição para bens do ativo.*

*Infrações procedentes.*

Da leitura deste julgamento, podemos extrair que o Auto de Infração foi julgado, por unanimidade, totalmente procedente.

O sujeito passivo foi cientificado do resultado de primeira instância em 15/04/2016 e inconformado com essa Decisão, interpôs Recurso voluntário (fls. 296 a 324).

Afirma que o lançamento fiscal não pode prosperar, na medida em que a Fiscalização partiu de premissas equivocadas, para cobrança do ICMS Diferencial de Alíquotas nas aquisições realizadas de outras unidades, para ativo fixo (Infração 1) e uso e consumo (Infração 2), uma vez que o recorrente, na condição de prestadora de serviços de qualquer natureza, NÃO É CONTRIBUINTE DO ICMS, e, sim, do ISS, não se submetendo, portanto, à incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/1996.

Que o próprio Regulamento do Estado da Bahia – RICMS (Decreto nº 6.284/1997) desonerou os prestadores de serviços da incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas, em relação às mercadorias ou materiais adquiridos por estas empresas para emprego ou aplicação na prestação dos seus serviços de qualquer natureza. Exatamente como ocorreu no caso do recorrente.

Reafirma o recorrente que sua condição é claramente de não contribuinte do ICMS, portanto não realiza qualquer fato gerador do imposto estadual, dedicando-se especialmente à prestação de serviço e à locação, comodato e/ou arrendamento de máquinas e equipamentos de perfuração e escavações horizontais e verticais para extração de minério e petróleo, ao contrário do que entende o autuante, o qual foi acompanhado pela JJF, que alegaram que a empresa seria contribuinte do ICMS pois estaria contemplada nesta situação no CAD-ICMS, registra livros fiscais e recolhe o ICMS na condição de normal.

Suscita o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, ressaltando que o tributo necessariamente deve ter previsão legal e somente é cobrado por atividade vinculada, não se tratando de uma prestação voluntária nem mesmo pode ser escolhido pelo contribuinte.

Alega também que contribuinte do ICMS é aquele que realiza com habitualidade operações de circulação de mercadoria, prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ou quaisquer das pessoas físicas e jurídicas arroladas nos §§ 1º e 2º do Art. 5º da Lei nº 7014/96. Não havendo qualquer referência no texto legal à atividade desenvolvida pelo recorrente, dedicada ao serviço de perfuração e sondagem de poços de petróleo, obras de terraplanagem, atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural, muito menos à locação, comodato e/ou arrendamento de máquinas e equipamentos de perfuração e escavações horizontais e verticais para extração de minério e petróleo. Ou seja, não existe previsão legal para enquadramento do recorrente na qualidade de contribuinte de ICMS.

Aduz que não é o cadastro da empresa que a torna contribuinte, e sim atividade exercida. Por isso, justifica que não há necessidade de colacionar aos autos os contratos de prestação de serviços, pois não houve sequer a acusação de que a empresa promovia venda de mercadorias, de modo que é indiscutível a condição de não contribuinte do ICMS.

Esclarece o recorrente que apesar de se declarar não contribuinte do ICMS realizou o cadastro no CAD-ICMS, pois o projeto inicial da Herrenknecht para filial da Bahia era muito mais amplo, com expectativa não somente de desenvolver prestação de serviço, locação e manutenção, como também comercializar máquinas e equipamentos de perfuração e escavações horizontais e verticais para extração de minério e petróleo. E por este motivo foi efetuado o cadastro com o CNAE 4669999 - *Comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças*. Contudo, após a abertura da filial, por Decisão gerencial da matriz mundial da empresa, os planos de expansão comercial para o Estado da Bahia foi suspenso, ficando a operação da filial da Bahia concentrada em contratos de prestação de serviço firmados com a Petrobrás (perfuração, locação e manutenção de equipamentos).

Ressalta que como desde o início foi cadastrada no CAD-ICMS, entendeu-se que a melhor alternativa era cumprir as obrigações acessórias (livros fiscais, declarações, nota fiscais, etc.), ainda que indevidas, por não realizar qualquer operação sujeita ao imposto estadual.

Reforça que não houve má-fé por parte da empresa ao indicar seu cadastro estadual nas aquisições, e não o fez com objetivo de se furtar do pagamento da alíquota cheia do Estado de origem, mas sim procedimento padrão decorrente das expectativas iniciais da empresa. E aproveita para ressaltar que o fato do recorrente não ser contribuinte, deixar de suportar a alíquota “cheia” do Estado de origem não dá o direito ao Estado da Bahia de cobrar este ICMS não pago, de modo que o estado destinatário não possui legitimidade sobre o crédito tributário inadimplido.

Diz que embora tenha absoluta convicção jurídica de que o DIFAL não é devido, por se tratar de não-contribuinte, o fato é que as autoridades fiscais passaram rotineiramente a causar embaraços à atividade empresarial, seja no trânsito de mercadorias, seja na própria lavratura de autos de infração indevidos. E para evitar essa indesejável “perseguição”, a empresa julgou melhor pagar o DIFAL em relação às mercadorias adquiridas para ativo imobilizado e uso e consumo, para posteriormente discutir a cobrança do imposto judicialmente.

Em seguida, elucida que a apuração do ICMS “normal” da empresa, nada mais é do que a soma do DIFAL supostamente incidente nestas duas operações, pois todas as suas saídas são isentas e não tributadas, exemplifica este fato, por meio do Registro de Apuração do ICMS de Agosto de 2010 (Doc 01, fls. 326 e 327), no qual se pode observar que o único débito apurado refere-se ao DIFAL lançado na rubrica “outros débitos”.

Chama atenção para o fato de que apesar da magnitude das saídas, um único centavo não foi contestado pelo Estado da Bahia a título de ICMS sobre saídas, de modo que a Fiscalização confirma a realidade de que a filial não promove qualquer fato gerador do ICMS no desempenho de suas atividades.

Conclui que inequivocamente a filial da Bahia é indiscutivelmente um estabelecimento não-contribuinte do ICMS, uma vez que se dedica apenas à prestação de serviço, locação e manutenção de equipamentos, sendo indiferente o fato de ter se cadastrado no Estado, apurado os livros e recolhido o ICMS a título de DIFAL.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer jurídico (fls. 343 a 351).

Entendeu que não há dúvidas quanto ao fato do contribuinte ser no mínimo contribuinte do ICMS, visto o sistema INC apresentar recolhimentos sistemáticos deste imposto no código referente ao ICMS NORMAL e DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS assim como outros decorrentes de importações.

Diz que o impugnante trouxe como prova de que seria contribuinte do ISS, apenas o contrato

social, no qual fica evidente que a impugnante não é exclusivamente prestadora de serviços, já que inclusive cita a “compra e venda, importação e exportação de bens”, atividades comerciais que se sujeitam ao ICMS.

Entende que em sendo contribuinte do ISS, deveria ter adquirido tais mercadorias com a alíquota “cheia”, jamais pela alíquota interestadual, que é reservada exclusivamente aos contribuintes do ICMS. Por outro lado, não trouxe nenhuma nota fiscal retificadora da operação de aquisição, com a complementação da alíquota, e em sendo assim, o estado de origem ficará no prejuízo tributário, e o estado de destino, idem. No mínimo, neste caso, ficaria comprovada a má fé, pois o impugnante se comporta como contribuinte de ICMS na hora de adquirir mercadorias em outros estados, mas alega ser contribuinte exclusivo do ISS na hora em que é notificado a pagar o imposto devido pela operação no estado de destino.

Conclui que não há como acolher as teses recursivas referente às infrações ilustradas nos autos, por evidente falta de lastro probatório, como também não merecem aplicação os artigos 5º e 6º do RICMS/BA, como lastro a desoneração pretendida, posto que o âmbito de aplicação dos citados dispositivos não é o caso discutido no presente Recurso, por falta de subsunção legal fiscal.

Opina pelo conhecimento do Auto de Infração e o Improvimento do Recurso Voluntário do autuado.

O Representante da PGE/PROFIS, Dr. Raimundo Luiz Andrade, na assentada do julgamento reforçou ter a convicção de que o autuado é de fato contribuinte do ICMS, pois além de tudo já exposto, o mesmo pagou várias guias de ICMS a título de “ICMS Importação” e desta forma restando comprovado a sua condição de contribuinte perante o estado. Fundamentou a sua sustentação através do Inciso I, do Art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, redação esta dada pela Lei Complementar nº 114/02.

Também na assentada do julgamento, o Conselheiro Dr. Daniel Ribeiro Silva pediu vistas do Processo.

#### **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0036-05/16, proferido pela 5ª JF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração em epígrafe, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo (Infração 1) e ao uso e consumo (Infração 2) do estabelecimento, com fato gerador entre 2011 e 2012.

O autuante alega que a ora recorrente é uma empresa que está cadastrada no CAD-ICMS na condição de NORMAL, que têm como atividade principal o “comércio *atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças (CNAE 4669999)*”, que escritura todos os livros fiscais e paga suas obrigações regularmente, sendo, portanto contribuinte do ICMS.

Afirma ainda que o recorrente é conhecedora de que têm condição junto ao estado de contribuinte do ICMS (diferença de alíquotas), pois pagou regularmente o imposto em quase todos os meses dos dois exercícios fiscalizados, conforme pode-se verificar na coluna observações do livro Registro de Entrada (fls. 25 a 215), onde o ICMS diferença de alíquotas foi declarado e recolhido mensalmente.

Frisa que nesta ação fiscal o que está sendo exigido do autuado é o ICMS de algumas notas fiscais que não foram registradas no livro Registro de Entrada e não tiveram o diferencial de alíquotas pago e por fim ressalta que no serviço geral de perfuração de petróleo, os insumos que são consumidos/incorporados na execução do serviço de perfuração não estão sujeitos ao pagamento da diferença de alíquota, e todos eles são fornecidos pela própria Petróleo Brasileiro S/A, que é a

responsável pelo serviço de perfuração de poços.

O recorrente por sua vez indaga que não é o contribuinte quem define sua condição de contribuinte ou não de determinado tributo e sim a Lei, em sentido estrito, interpretada de forma vinculada pela autoridade administrativa. Afirmar ainda que contribuinte é aquele que realiza com habitualidade operações de circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação e que este não é o seu caso.

Informa que o projeto inicial era muito mais amplo e a intenção não era só desenvolver prestação de serviço e locação de máquinas e equipamentos, como também comercializar esses bens, destinados à extração de minério e petróleo e que, por esta razão, se inscreveu no cadastro de contribuinte do ICMS no estado da Bahia, na condição de normal.

Está sendo cobrado do ora recorrente, ICMS a título de DIFAL, em ambas as infrações, sobre os produtos adquiridos pelo mesmo, tais como “*pistão, tela de peneira, elemento filtrante, camisa de bomba, válvulas, anel de vedação, medidor de pressão, chave de boca, motor hidráulico*” isso para não citar todos os produtos da extensa e organizada lista trazida pelo auditor, nos anexos 01 e 02 do Auto de Infração, presentes nas fls. 11 a 23.

O ora recorrente tem no rol de suas atividades, dentre outras, o “comércio de outras máquinas e equipamentos”, bem como “perfurações e sondagens” e “aluguel de máquinas e equipamentos para extração de petróleo”. Analisando desta forma, poderíamos inferir que o autuado de fato seria contribuinte do ICMS, mas apenas essa situação não pode ser suficiente para chegarmos a essa conclusão.

Isso por que o autuado não atuava como empresa comercial, apesar da atividade constar em seu cadastro. Todas as mercadorias listadas acima são insumos que **não** foram adquiridas para comercialização e **sim** para uso na prestação de serviço ou para manutenção de suas sondas, pois a empresa autuada fornece máquinas e equipamentos (sondas de perfuração) a título de locação à Petróleo Brasileiro S/A e é responsável pela manutenção desses equipamentos, conforme dispõe o contrato de locação citado pelo próprio autuante em sua Informação Fiscal.

Nesse sentido, dispõe expressamente o Parágrafo 2º do Art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003:

*“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

*§1º .....*

*§2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”*

E isso fica comprovado pelas palavras do autuante, quando na descrição dos fatos do Auto de Infração o mesmo ressalta: “*a ora auditada é do ramo de perfuração de poços de petróleo e opera exclusivamente na prestação de serviços e locação de máquinas e equipamentos (sondas de perfuração), para a Petrobrás Brasileiro S/A, sendo responsável pela manutenção dessas sondas*”.

Ora, na condição de prestadora de serviço, executando as atividades listadas acima, fica evidente que o recorrente não exerce atos de mercancia, não compra e vende mercadorias, não sendo considerada, portanto, contribuinte do ICMS – Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Este fato fica evidente também nos livros fiscais acostados aos Autos pelo recorrente em mídia (CD rom, fl. 336), onde pela leitura das informações ali prestadas, podemos ter a convicção de que não foram realizadas quaisquer operações de venda, nem tampouco constam registros de CFOP com natureza de saídas que configure fato gerador do ICMS. Os CFOP's que mais se repetem são

os 5.915/6.915 (remessa para conserto), operações essas que são amparas pela suspensão do ICMS, de acordo com o Inciso I do Art. 341 do RICMS de 1997 e o Inciso I do Art. 280 do RICMS/BA de 2012 (novo Regulamento), além dos CFOP's 5.949/6.949 que suportam as operações de remessa para locação, operação essa não tributada no âmbito do ISS (em razão de veto presidencial), tampouco no âmbito do ICMS.

Ocorre que, em razão da empresa está inscrita no cadastro Normal, o Auto de Infração foi mantido, sob a justificativa de que se não tivesse o autuado à inscrição estadual na condição NORMAL, forçosamente seria obrigada a comprar na condição de consumidor final, com a alíquota interna do estado de origem (alíquota cheia), visto que na operação para não contribuinte, à época dos fatos, a carga tributária relativa ao ICMS correspondia na sua integralidade à alíquota interna do estado remetente das mercadorias.

Assim, pode-se concluir que a despeito de restar provado que o recorrente não exerce atividade contida no campo de incidência do ICMS, a controvérsia gira sobre o fato do mesmo está inscrito, à época da ocorrência do fato gerador, como empresa comercial, na condição de Normal, com apuração do imposto pelo regime de conta corrente fiscal e ter realizado aquisições de mercadorias para uso, consumo e ativo imobilizado, de fora do estado, com alíquota interestadual.

Pois bem!

Não se discute que o autuado deveria ter adquirido as mercadorias com alíquota interna, ocorre que, neste caso, por não ser contribuinte de fato do ICMS, cabe aos Estados de origem a cobrança pelo ICMS integral da operação, não podendo o Estado da Bahia cobrar o imposto que é devido a outra unidade federada. Além disso, de outra forma, caberia ao recorrente, por desejo dele e com base no princípio constitucional econômico da livre concorrência, escolher de qual lugar do país compraria as mercadorias, levando-se em conta prazo de entrega, qualidade das mercadorias, condições de pagamentos e diversos outros fatores que poderiam influenciar sua Decisão, ficando facultativo a sua escolha.

Pelo exposto, entendo que, pelo recorrente exercer atividade de locação de bens móveis e prestação de serviços, mesmo estando inscrito no cadastro Normal, restou comprovado que as operações praticadas não foram tributadas pelo ICMS, pois se trata de prestação de serviço, sujeita a incidência do ISSQN. Assim, não sendo contribuinte do ICMS em relação às operações praticadas, não cabe a exigência do DIFAL sobre as operações destinadas ao ativo imobilizado ou material de consumo.

Ademais, entendo que eventuais recolhimentos de ICMS não configuram a situação de habitualidade para tornar alguém sujeito passivo da obrigação tributária. Isto por que, apesar desses recolhimentos serem feitos com o código de atividade de regime normal de comércio (conforme extrato de pagamentos constante na fls. 329 a 334), ficou comprovado através dos livros de apuração do ICMS, que os ajustes a débito realizados mês a mês tratam-se apenas de ICMS a título de DIFAL.

E quanto ao imposto a título de "ICMS Importação", o fato de ser importador e apenas naquele momento ser considerado contribuinte do ICMS, não o eleva à condição de contribuinte habitual do imposto, em operações subsequentes a esse momento do desembaraço da mercadoria. Isso por que os bens adquiridos do exterior não têm objeto de mercancia, seu uso será exclusivamente inerente à atividade de locação e à prestação de serviços tributados pelo ISS, sem falar que o ICMS pago na importação em momento algum foi lançado a crédito na escrita da empresa.

Também podemos chegar nesse entendimento pela leitura do Inciso I do § 1º do Art. 2º da Lei Complementar 87/96 (reproduzido abaixo), pelo qual é possível interpretar que o imposto é devido nas importações, inclusive por pessoas físicas ou jurídicas, **ainda que não seja contribuinte habitual do imposto**, "grifos nossos".

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

*§ 1º O imposto incide também:*

*I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

Ou seja, é fato que o imposto é devido no momento do desembaraço da mercadoria, mas isso não torna a oro recorrente contribuinte do ICMS, a não ser naquele momento singular.

Por fim, em meados de 2015 foi publicado a Emenda Constitucional nº 87/2015 que alterou o Parágrafo 2º do Art. 155 da Constituição Federal, passando a prever no ano imediatamente seguinte a aplicação da alíquota interestadual (e não mais a interna) nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro Estado. Com isso, a partir do ano calendário de 2016, ficou determinada a responsabilidade ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte, pelo recolhimento do imposto, a favor do estado de destino da mercadoria, obtido pela diferença entre a aplicação da alíquota interna incidente sobre o produto no estado de destino e a alíquota interestadual destacada no documento fiscal (DIFAL), usualmente 4%, 7% ou 12%, com o consequente deslocamento de uma fatia relevante da arrecadação do polo produtor para o polo consumidor.

Em que pese o trabalho organizado e minucioso do autuante e data máxima vênia ao Douto Procurador Dr. Raimundo Luiz Andrade, da análise do quanto trazido aos autos, entendo merecer reforma o acórdão recorrido e por esta razão voto no PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao Não Provimento do Recurso Voluntário)**

Em que pese o sempre bem fundamentado voto do i. Relator, com a devida *vênia*, irei divergir do posicionamento do nobre colega.

A presente lide gira em torno do entendimento expresso pelo Recorrente de que não seria contribuinte do ICMS e nessa condição seria indevida a exigência do crédito tributário referente ao ICMS diferença de alíquotas nas operações interestaduais que realizou. Defende a tese de que não poderia ser enquadrado como contribuinte habitual do ICMS, visto que presta serviços sujeitos a incidência do ISSQN de competência municipal. Afirma inexistir obrigação tributária, por inexistência de fato gerador puro e simples, nos termos do parágrafo 2º, do art. 1º, da Lei Complementar nº 116/2003.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, entendo que a decisão a ser tomada deve considerar a questão além da mera qualidade jurídica do recorrente, se contribuinte ou não, no cadastro da SEFAZ/BA e avaliar o conjunto fático-probatório dos autos, que levou a Fiscalização a considerá-lo, neste caso específico, contribuinte do imposto e como tal, exigir o ICMS DIFAL ora discutido.

Senão vejamos. O recorrente é registrado no CAD-ICMS do Estado da Bahia estando enquadrado no regime normal de apuração do imposto. Possui escrituração fiscal (livros fiscais, declaração econômico-fiscais, emite notas fiscais de Entradas e Saídas), cumprindo com as obrigações tributárias acessórias que lhe são pertinentes. Realiza com frequência operações de importação. Durante todo o período fiscalizado realizou inúmeras aquisições interestaduais de bens e materiais de uso e consumo para seu estabelecimento, fazendo o recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquotas. E o mais importante, fornece o seu cadastro estadual nas compras que realiza fora do estado da Bahia, se beneficiando, portanto, de uma alíquota que lhe é mais favorável, a interestadual.

Em outras palavras, embora o recorrente frise ser não contribuinte do ICMS, se utiliza de forma reiterada desta condição, para em operações interestaduais se submeter a uma alíquota menor,



levando vantagem sobre seus concorrentes. Tal procedimento revela no mínimo, a má fé do autuado, visto que ao fugir da tributação com alíquota "cheia" utilizando sua inscrição estadual, está violando a isonomia concorrencial, o que não pode ser admitido pela fazenda pública estadual.

Vejamos agora, como é tratada a matéria pela legislação tributária. O art. 4º, parágrafo único, inciso I da Lei Complementar 87/96, assim dispõe sobre o ICMS:

*Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

*I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*

A simples leitura do dispositivo acima transcrito é suficiente para espantar a discussão sobre a condição de contribuinte do Recorrente, considerando as diversas operações de importação realizadas e comprovadas pelo recolhimento de ICMS Importação constantes em seu cadastro.

Sobre a matéria assim dispõe a Lei estadual nº 7.014/96:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, bem como a aquisição ou arrematação em licitação promovida pelo poder público de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;*

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

*I - importe mercadoria ou bem do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;*

*XI - o prestador de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios, que envolva fornecimento de mercadoria com incidência do ICMS indicada em lei complementar;*

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

*XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por 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, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto. (grifo nosso)*

Dessa forma, a norma acima transcrita nos conduz a conclusão de que foi acertada a Decisão de primeira instância que manteve o lançamento tributário, posto que o ato administrativo está em conformidade com as disposições da Lei Complementar 87/96 e Lei estadual 7.014/96 do Estado da Bahia.

Nesse sentido, comungo com o entendimento expendido no Parecer opinativo da PGE/PROFIS constante deste processo, bem como, pelas conclusões expressas na sustentação oral em assentada de julgamento, proferidas pelo i. Procurador, doutor Raimundo Luiz Andrade, que reforçou ter a convicção de que o autuado é, de fato, contribuinte do ICMS, pois o mesmo pagou várias guias de ICMS a título de "ICMS Importação" restando comprovado a sua condição de contribuinte perante o Estado, com fundamento no inciso I, do art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, redação esta, dada pela Lei Complementar nº 114/02.

Ante ao exposto, NEGOU PROVIMENTO, ao Recurso Voluntário, mantendo na íntegra a Decisão de primeira instância que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269101.0010/14-1**, lavrado contra **HERRENKNECHT DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA. (MSK)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$169.329,39**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Alexandrina Natália Bispo dos Santos, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, José Carlos Rodeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2016.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR/VOTO VENCIDO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS