

A. I. Nº - 232849.0019/16-1
AUTUADO - NORSAN IMPERMEABILIZAÇÃO, CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS DE SOUSA FREIRE
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/01/2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0230-01/16

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Descabe a exigência fiscal, haja vista que o autuado na condição de prestador de serviços não sujeito ao ICMS, mas sim ao ISS, portanto, não contribuinte do ICMS, está amparado pela Lei Complementar nº 116/2003, Lista de Serviços - item 7.02 e a Lei nº 7.014/96, artigo 2º, inciso II, alínea “a”, artigo 3º, inciso XVI, para não efetuar o pagamento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, conforme a acusação fiscal. O próprio autuante na Informação Fiscal reconhece a improcedência da autuação. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/03/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$85.747,03, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Período de ocorrência: junho a agosto, novembro e dezembro de 2013, fevereiro, junho, outubro e novembro de 2014, janeiro a março, maio, julho a dezembro de 2015.

O autuado apresentou defesa (fls.61 a 73). Registra que em razão de vícios insanáveis de validade gerados pela inexistência de obrigação tributária a ser lançada, uma vez que sendo prestadora de serviços, submetida a incidência exclusiva do ISS, não está qualificada como contribuinte do ICMS, muito menos obrigado a recolher o ICMS Diferencial de alíquota nas operações de aquisição de mercadorias para uso na prestação de serviços.

Esclarece que se trata de pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída sob a forma de sociedade limitada, e atua como prestadora de Serviços de Engenharia, Impermeabilização em obras de engenharia civil, Captação e tratamento de água, Gestão de redes de esgoto, Obras de terraplenagem, Construção de barragens e represas para geração de energia elétrica e Perfuração e construção de poços de água, sendo referência em sua área de atuação, bem como tem boa reputação no mercado. Diz que preza pela reputação ilibada que possui, através da rigidez na realização dos contratos que celebra, buscando sempre cumprir rigorosamente com todas as suas obrigações, especialmente as fiscais, o que reflete de modo peculiar, na lisura do seu comportamento perante o Fisco.

Consigna que muito embora atue como prestadora de serviço, submetida, portanto a incidência do ISS, o Estado da Bahia lavrou o Auto de Infração em lide, para exigência de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas, devido pelos contribuintes do ICMS, por entender que ao adquirir as mercadorias objeto das Notas Fiscais arroladas na autuação, advindas de outras unidades da Federação, praticou o fato gerador desta exação, e, portanto, estaria qualificado como Contribuinte do ICMS.

Sustenta que não procede a exigência, haja vista que a Fiscalização partiu de premissas

equivocadas, pelas razões abaixo:

- na condição de prestadora de serviços de qualquer natureza, não é Contribuinte do ICMS, mas sim do ISS não se submetendo, portanto, ao pagamento do ICMS referente ao Diferencial de Alíquotas, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/1996;
- a própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, Lei nº 7014/96, em seu artigo 3º, vigente à época do fato, desonera 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 de serviços de qualquer natureza, conforme exatamente ocorreu no seu caso.

Salienta que a sua pretensão, conforme demonstrado, encontra amparo direto nos textos de direito positivo, na doutrina, bem como na jurisprudência mansa e pacífica dos Tribunais Brasileiros.

Aduz que a Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituírem imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, (serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação), definidos em lei complementar, nos termos em que define o seu art. 156, inciso III. Reproduz o referido dispositivo constitucional. Acrescenta que desse modo, os Municípios e Distrito Federal dispõem de competência exclusiva para tributar os serviços de qualquer natureza, definidos em Lei Complementar, desde que pressuponham prestação de serviços a outrem, sob o regime de direito privado, com conteúdo econômico. Ressalta, neste sentido, que a atividade que exerce está elencada no item 7.02 da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116, de julho de 2003, cuja redação transcreve.

Observa que ressalvadas as exceções expressas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Ressalta que nem mesmo em relação à exceção prevista no item 7.2, *"exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS"*, não poderia ser cogitada no caso em apreço, tendo em vista que não produz as mercadorias aplicadas na prestação dos seus serviços, portanto, não se cogitando da exigência de ICMS.

Conclui que pela análise dos dispositivos legais acima referidos não sobejam dúvidas de que os serviços prestados estão sob o campo de incidência exclusiva do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, excluído qualquer outro, como por ex. ICMS, IPI, IOF, tudo em consonância com os ditames Constitucionais, bem com o que estabelece a Lei Complementar 116/2003.

Consigna que para prestação dos seus serviços adquiriu peças, ferramentas, equipamentos, enfim, insumos advindos de outra unidade da Federação, necessários para prestação dos seus serviços.

Observa que o ICMS - Diferencial de Alíquotas encontra seu fundamento constitucional de validade no art. 155, inciso II, § 2º, inciso VII, alínea "a", e inciso VIII, da Constituição Federal, cujo texto transcreve.

Diz que para elucidar a questão, resta saber quais são as atividades passíveis de incidência do ICMS e quais os efeitos desta exação, para identificar os sujeitos submetidos ao pagamento de diferencial de alíquotas, em relação às mercadorias que adquirir de outra Unidade da Federação.

Observa que nos termos do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, a base nuclear do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Aduz que com base na redação constitucional, pode-se afirmar que dentro do ICMS há quatro hipóteses gerais e abstratas passíveis de incidência desse tributo, no caso: i) circulação de mercadorias; ii) prestação de serviços de transporte interestadual; iii) prestação de serviços de transporte

intermunicipal; e iv) prestação de serviços de comunicação. Registra que seguindo essa linha de definição constitucional, o art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996, que dispôs acerca da incidência do ICMS, conforme transcrição que apresenta do referido artigo. Acrescenta que esta mesma Lei Complementar nº 87/1996 definiu, em seu artigo 4º, quem são os efetivos contribuintes do ICMS, conforme a redação cujo texto reproduz.

Afirma que a partir da leitura dos dispositivos legais acima referidos, verifica-se que as pessoas que, em função das suas atividades, não estejam inseridas no ciclo econômico composto por operações comerciais, relativas a circulação de mercadorias, ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definidas na Lei Complementar nº 87/1996, estão excluídas da definição de contribuintes do ICMS, exatamente como é o seu caso.

Diz que desse modo, se revela inequívoco que as normas complementares instituídas pelos Estados e Distrito Federal somente podem gravar os efetivos Contribuintes do ICMS, sob pena de violação às disposições contidas na LC 87/96, bem como na Constituição Federal de 1988.

Conclui que resta evidente que, para estar submetido ao pagamento do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual previsto no art. 155, inciso II, § 2º, inciso VII, alínea "a", da Constituição Federal, é imprescindível que o sujeito passivo seja também contribuinte do ICMS, devendo, para tanto, que a atividade econômica que realize, esteja dentro do campo de incidência deste tributo. Acrescenta que por exclusão constitucional e legal não está submetido ao pagamento do ICMS - Diferencial de Alíquotas, uma vez que não é contribuinte do ICMS, mas sim prestador de serviços sujeitos ao ISS.

Salienta que sobre a matéria os Tribunais Superiores pátrios pacificaram o seu entendimento no sentido de que as empresas do ramo da construção civil, por exemplo, por serem contribuintes do ISS, quando adquirirem de outra unidade da Federação materiais necessários a prestação de serviço, não estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas do ICMS para o Estado destinatário, por se tratar estas empresas prestadoras de serviços, como é o seu caso, cuja atividade está submetida a esfera constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, portanto, não estariam enquadradas na qualidade de contribuintes do ICMS. Neste sentido, reproduz alguns julgamentos do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Ressalta que o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça restou de tal forma sedimentado que foi editada a Súmula nº 432 com a seguinte redação: *"Súmula nº 432/STJ. As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais."*

Observa que tanto a jurisprudência do STJ quanto a do STF convergem com os seus argumentos, no sentido da inexistência de relação jurídica que obrigue aos não contribuintes do ICMS ao pagamento de Diferencial de Alíquotas, nas operações e prestações originadas em outro Estado.

Assinala que mesmo se referindo especificamente a empresas de construção civil, as citadas decisões se repercutiriam, uma vez que expõe, por analogia, o entendimento do Poder Judiciário sobre a imposição indevida do diferencial de alíquotas aos não contribuintes do ICMS.

Diz que outro ponto também merece destaque e que se torna fato incontroverso nestes autos, é que no Auto de Infração em lide, ainda que sob qualquer hipótese, não haja a incidência do ICMS Diferencial de Alíquota conforme todo contexto legal narrado acima, não se trataria de consumo do estabelecimento nenhum dos itens dispostos nas Notas Fiscais arroladas na autuação, mas, sim, destinadas a uso e sobretudo uso na aplicação do serviço.

Salienta que mesmo que fossem ultrapassados os argumentos jurídicos expostos acima, o que não acredita, ainda assim, o Auto de Infração não subsistiria, pois conteria outros vícios insanáveis de ordem material, que o maculam desde a sua constituição. Alega que a própria Lei nº 7014/96, em seu artigo 3º, desonera os prestadores de serviços da incidência do ICMS - Diferencial de Alíquota, em relação às mercadorias ou materiais adquiridos de outra Unidade da Federação, por estas empresas, para emprego ou aplicação na prestação dos seus serviços de qualquer natureza, tal acontece com no seu caso.

Registra que o referido artigo 3º, §1º, vigente a época, anterior a Emenda Constitucional 87/2015, estabelece que *não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza*. Acrescenta que o inciso XVI do mesmo artigo, dispõe que *o imposto não incide sobre as demais situações em que não se configure o fato gerador do imposto*.

Frisa que, assim sendo, a Lei do ICMS do Estado da Bahia, vigente a época, é clara ao estabelecer que não são considerados materiais de consumo, portanto, não passíveis de pagamento do ICMS diferencial de alíquotas, as entradas no estabelecimento do contribuinte de mercadorias ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando empregados ou aplicados diretamente na prestação dos seus serviços. Diz que dessa forma, as máquinas, peças, ferramentas, equipamentos, instrumentos, enfim, os insumos advindos de outra Unidade da Federação, objeto das Notas Fiscais arroladas na autuação (doc. 03), adquiridos para aplicação e emprego na prestação dos seus serviços, não estão submetidos à hipótese de incidência do ICMS - Diferencial de Alíquotas.

Finaliza a peça defensiva requerendo que seja desconstituindo os créditos tributários lançados a título de ICMS Diferencial de Alíquota, materializados no Auto de Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fl.162). Consigna que na sua defesa a empresa afirma ser indevida a cobrança, por se tratar de uma prestadora de serviços no ramo de engenharia, e como tal é contribuinte do ISS e não do ICMS.

Afirma que, de fato, no CAD-ICMS/BA, a atividade principal do autuado está descrita como "Impermeabilização em obras de engenharia civil" e as atividades secundárias são todas do ramo de engenharia.

Conclui que à luz da Lei Complementar nº 116/2003, Lista de Serviços - item 7.02 e da Lei nº 7.014/96, artigo 2º, inciso II, alínea "a", artigo 3º, inciso XVI, § 1º, I, artigo 5º, § 2º, X, considera indevida a exigência formalizada no Auto de Infração em questão.

VOTO

O Auto de Infração em exame foi lavrado para exigir do autuado ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, por ter adquirido mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento.

Verifico que o impugnante alega, em síntese, que na condição de prestador de serviços de qualquer natureza, não é contribuinte do ICMS, mas sim do ISS não se submetendo, portanto, ao pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas, conforme estabelece a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 87/1996, bem como que a própria Lei do ICMS do Estado da Bahia, Lei nº 7014/96, em seu artigo 3º, vigente à época do fato, desonera 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.

Constato também que na Informação Fiscal o próprio autuante esclareceu que a atividade principal exercida pelo autuado constante no CAD-ICMS/BA é "Impermeabilização em obras de engenharia civil", sendo as atividades secundárias todas do ramo de engenharia.

Consignou o autuante que não se tratando o autuado de contribuinte do ICMS, mas sim do imposto de competência municipal ISS, a autuação é improcedente.

Efetivamente, no presente caso, descabe a exigência fiscal, haja vista que o autuado na condição de prestador de serviços não sujeito ao ICMS, mas sim ao ISS, portanto, não contribuinte do ICMS, está amparado pela Lei Complementar nº 116/2003, Lista de Serviços - item 7.02 e a Lei nº 7.014/96, artigo 2º, inciso II, alínea "a", artigo 3º, inciso XVI, para não efetuar o pagamento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, conforme a acusação fiscal.

Diante disso, a infração é insubsistente.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** Auto de Infração nº **232849.0019/16-1**, lavrado contra **NORSAN IMPERMEABILIZAÇÃO, CONSTRUÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR