

**PROCESSO** - A. I. N° 269198.0012/19-0  
**RECORRENTE** - ERM EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0138-03/20-VD  
**ORIGEM** - INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/01/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0350-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Contribuinte não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infrações procedentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. **a)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO. **b)** DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Com outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o Estado da Bahia, através da Lei nº 13.373/15, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, bem como, alterou o inciso XI do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre a base de cálculo do diferencial de alíquotas. Assim, qualquer aquisição interestadual, mesmo que de bens ou materiais de uso/consumo destinados a prestação de serviço sujeitas ao ISS, estará sujeita ao pagamento da diferença de alíquota, por consequência não darão direito a crédito. Infrações caracterizadas. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/12/2019, no valor de R\$587.871,18, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 01.02.01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de setembro e outubro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$105.480,20, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a julho, setembro e outubro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$178.917,81, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

*Consta que se refere a mercadorias adquiridas para uso e consumo, principalmente para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN, especificamente no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.*

*Infração 03 - 06.01.01 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias ou bem, oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de setembro e outubro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$108.638,34, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 04 - 06.02.01 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de materiais, oriundos de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a julho, setembro e outubro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$194.834,83, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

Consta que se refere a mercadorias adquiridas para uso e consumo, principalmente para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN, especificamente no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

A 3ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão JJF nº 0138-03/20-VD (fls. 92 a 99), com base no voto a seguir transrito:

*“O Auto de Infração em epígrafe é composto por quatro infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.*

*Embora não tenham sido suscitadas questões específicas, quanto as formalidades necessárias ao procedimento de fiscalização, compulsando os autos, verifico que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial aos do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas ao contribuinte. O sujeito passivo recebeu os demonstrativos fls. 07 a 13, que sustentam a autuação, conforme comprovante recebimento das planilhas fls.15/16. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*No mérito, as infrações 03 e 04 tratam respectivamente, da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias ou bem, oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do próprio estabelecimento. As infrações 01 e 02 tratam de crédito fiscal indevido, decorrentes das infrações 03 e 04.*

*O defendente centrou sua defesa, na alegação de que as operações por ele realizadas, serviços de perfuração e instalação de poços artesianos, estão sob o campo de incidência exclusiva do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (excluído qualquer outro, como, por ex., ICMS, IPI e IOF), tudo em consonância com os ditames constitucionais, bem como, com o que estabelece a Lei Complementar nº 116/2003, portanto não se submetem a incidência do ICMS ora discutido.*

*Sobre a matéria, observo que através da Emenda Constitucional 87/2015, com vigência a partir de 2016, foi instituído o ICMS diferencial de alíquotas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, e adotar-se-á a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.*

*A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificada diretamente na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, inciso VII. No Estado da Bahia, foi instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV) – alteração dada pela Lei 13.373, de 21.09.2015, in verbis:*

*Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*(...) IV- as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto.*

*Assim, a norma esteve regulamentada no Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS/BA), vigente até 31.03.2012. A partir da vigência do RICMS-12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o ICMS diferencial de alíquotas está assim definido (art. 305, § 4º, III e V), in verbis:*

*(...)*

*§ 4º. Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

*(...)*

*III- o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;*

*(...)*

*V- o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade Federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação. (Aumentado ao § 4º do art. 305 pelo Decreto nº 16.738/16, efeitos a partir de 01/01/16).*

*Da leitura dos dispositivos retro mencionados, dúvidas não há que agiu acertadamente, o Autuante, para apuração da infração em análise, visto que em completa consonância com a legislação vigente aplicável ao tema.*

*Cabe ressaltar, que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda, nem a*

*negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. (art. 167, I e III do RPAF/99).*

*O defendente alegou ainda, que ao contrário do que foi afirmado pela Fiscalização, não obstante a sua escrituração equivocada, os créditos fiscais de ICMS objeto da autuação, foram apenas parcialmente aproveitados para quitação de débitos de ICMS decorrente da sua atividade de comércio. Disse que, apesar de originariamente escriturados, tais créditos fiscais só foram parcialmente aproveitados para pagamento/compensação de débitos de ICMS, e as demais parcelas já teriam sido estornadas, conforme retificação de sua EFD, não gerando, desta forma, qualquer prejuízo ao Estado da Bahia.*

*Não há como prosperar a tese defendida pelo Autuado. Rejeito estes argumentos, primeiro porque, conforme devidamente apreciado neste voto, as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal estão sujeitas à incidência do ICMS diferença de alíquotas, obrigação não adimplida tempestivamente pelo contribuinte; Segundo, as mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento só darão direito a crédito, nos termos do art. 29, § 1º, inciso II da Lei 7014/96, portanto sua utilização no período autuado não é legítima; Terceiro, embora seja possível o creditamento decorrente de aquisições interestaduais de bens para integrarem o ativo fixo do estabelecimento, para tanto deve ser obedecido o regramento previsto no art. 29, § 6º, da Lei 7014/96; Quarto, apesar de o defendente alegar ter utilizado apenas parcialmente, de forma indevida, o referido crédito registrado em sua escrituração fiscal, inexiste nos autos prova inequívoca do limite desta utilização, considerando que no presente processo inexiste os elementos referentes a realização do roteiro “Auditoria do Conta Corrente” da empresa, realizado pelo fiscal. Ademais, a alegação de que realizou os estornos dos referidos créditos, via retificação da seu SPED, não tem o condão de elidir a irregularidade apurada, considerando que a citada retificação se deu em 19.02.2020, portanto, após a lavratura do Auto de Infração. Por último, o Erário estadual teve prejuízo, quando o contribuinte recolheu ICMS a menos, ao abater em sua escrituração, um crédito indevido.*

*O defendente invoca o Acórdão 3ª JJF nº 0158-03/15, cujo recurso foi parcialmente provido pelo Acórdão CJF Nº 0451-12/17. Observo que, embora aquela decisão também trate de utilização indevida de crédito fiscal, a natureza dos citados créditos é diferente do caso ora analisado. Naquela situação, se tratava de transferências internas por empresas do mesmo grupo, restando devidamente comprovado, que embora não incidente, o imposto foi devidamente recolhido nas saídas das mercadorias comercializadas. Acrescente-se ainda, que ali não se tratava de operações sujeitas ao ICMS diferença de alíquotas em operações interestaduais, como no presente caso, e sim, operações internas.*

*Dessa forma, considerando que qualquer aquisição interestadual, mesmo que de bens ou materiais de uso/consumo destinados a prestação de serviço, com incidência do ISS, estará sujeita ao pagamento da diferença de alíquota, por consequência não darão direito a crédito, as infrações 01, 02, 03 e 04 são subsistentes.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 109 a 132), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual informou que é pessoa jurídica de direito privado, com atividade de prestação de serviços de perfuração e instalação de poços artesianos, submetida exclusivamente ao ISSQN, e também atua no comércio varejista de materiais hidráulicos, máquinas, aparelhos e equipamento de uso agropecuário.

Alegou que todas as mercadorias relacionadas nos demonstrativos das Infrações 01 a 04 foram adquiridas exclusivamente no contexto da sua prestação de serviços de perfuração e instalação de poços artesianos, conforme laudo técnico que anexou à sua impugnação.

Esclareceu que incorreu em equívoco ao escriturar os créditos fiscais nas entradas das mercadorias pois as aquisições foram realizadas de forma desatrelada da sua atividade comercial, todavia tais créditos fiscais foram aproveitados apenas de forma parcial para quitação de débitos decorrentes da sua atividade de comércio, em razão da existência de saldo credor, resultando apenas na apropriação indevida de R\$1.430,51, em maio de 2019, R\$1.034,62, em junho de 2019, e R\$293,74, em agosto de 2019.

Disse que providenciará o pagamento ou o parcelamento dos valores reconhecidos como devidos e que o crédito fiscal escriturado indevidamente já foi integralmente estornado, conforme arquivos do SPED que anexou.

Aduziu que a mera escrituração do crédito fiscal, realizada de forma equivocada, fora do contexto do ICMS, devidamente estornado e sem o efetivo aproveitamento, não pode legitimar a

parte da cobrança formalizada pelas Infrações 01 e 02, bem como que é parte ilegítima para a cobrança do diferencial de alíquota exigido nas Infrações 03 e 04, por ter adquirido na condição de consumidor final na operação interestadual.

Asseverou que o Autuante criou uma nova hipótese de incidência do ICMS, o creditamento indevido, e uma nova base de cálculo, o valor do crédito escriturado, desvirtuando a materialidade, base de cálculo e a própria sistemática de apuração do tributo, violando o princípio da estrita legalidade em matéria tributária (Art. 150, I da CF/88).

Concluiu que a cobrança total do imposto sobre mero erro de escrituração de crédito não utilizado consiste em violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

Salientou que o recolhimento do diferencial de alíquota na operação interestadual do ICMS, quando o destinatário é não contribuinte do imposto, é de responsabilidade do remetente da mercadoria, estabelecido em outra unidade da Federação, conforme o Art. 2º, §4º, II da Lei nº 7.014/96, o Art. 449-B do RICMS/12, a Cláusula Segunda, I, “c”, do Convênio ICMS 93/15 e o Art. 155, §2º, VII e VIII da CF/88.

Colacionou excerto do Acórdão CJF nº 0331-11/19, no qual está registrado que o que define a condição de contribuinte não é a mera formalidade do cadastramento, mas o fato da empresa desenvolver atividade enquadrada no campo de incidência do tributo estadual.

Destacou ter obtido sentença favorável nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0351146-72.2012.8.05.0001, que anexou à sua impugnação, na qual se discute a legalidade do lançamento do ICMS diferencial de alíquota materializado no Auto de Infração nº 269101.0002/11-4, exatamente com base nos mesmos fundamentos apresentados.

Pugnou pelo provimento do Recurso Voluntário para serem julgadas parcialmente procedentes as Infrações 01 e 02 e integralmente improcedentes as Infrações 03 e 04 e reiterou que providenciará o pagamento ou o parcelamento dos valores reconhecidos como devidos nos valores de R\$1.430,51, em maio de 2019, R\$1.034,62, em junho de 2019, e R\$293,74, em agosto de 2019.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Dra. Bianca Sampaio Oliveira - OAB/BA nº 54.497.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão de quatro infrações, motivadas pela utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente e uso e consumo, bem como ao diferencial de alíquotas em relação a estas mesmas aquisições.

Preliminarmente, ressalto que a exigência de imposto em razão da utilização indevida de crédito fiscal não é uma nova hipótese de incidência do imposto, já que a natureza do ICMS é o cotejamento entre os créditos recebidos em função das aquisições e os débitos oriundos das suas operações tributadas, aí incluídas as suas saídas e aquisições sujeitas à tributação, inclusive as decorrentes de diferença de alíquotas, sendo o imposto devido quando os débitos são superiores aos créditos.

Sendo assim, não há nenhuma violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco. Saliento ainda que este CONSEF não possui competência para negar a aplicação das normas previstas na legislação estadual ou declarar a sua constitucionalidade, nos termos do Art. 167 do RPAF/99.

Destaco que a incidência do ICMS nas aquisições está prevista no Art. 2º, IV da Lei nº 7.014/96, e as multas aplicadas são decorrentes da subsunção da legislação ao caso concreto, sendo tipificadas no Art. 42, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, conforme transcrito abaixo:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...  
II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...  
f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

...  
VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;  
...”

Todo o Recurso está baseado na alegação de que as aquisições realizadas foram destinadas à aplicação em serviços de perfuração e instalação de poços artesianos, que estão sob o campo de incidência exclusiva do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, em consonância com a Lei Complementar nº 116/03, destinados a não contribuinte do ICMS e, portanto, não se submetem às regras de escrituração e incidência do ICMS.

Conforme afirmado pelo próprio Autuado, o mesmo exerce atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS, pois possui as atividades de prestação de serviços de perfuração e instalação de poços artesianos e de comércio varejista de materiais hidráulicos, máquinas, aparelhos e equipamento de uso agropecuário.

Não há como o Autuado querer utilizar a tributação como melhor lhe convém quando exerce tanto atividades sujeitas ao ISS quanto ao ICMS, ou seja, não há como adquirir caminhões (chassi c/ motor e cabine) e escriturar o crédito fiscal integralmente, sem observar as regras de escrituração, que preveem a sua apropriação à razão de um quarenta e oito avos por mês por ser bem do ativo permanente (Art. 20, §5º, I da Lei Complementar nº 87/96) ou a sua impossibilidade de utilização, se alheia à sua atividade, nem efetuar o recolhimento do imposto relativo ao diferencial de alíquotas.

Da mesma forma, não pode o Autuado escriturar as aquisições para uso e consumo do estabelecimento, ou mesmo para utilização na prestação de serviços, sem observar que é vedada a utilização do crédito fiscal nessas hipóteses, pelo menos até 1º de janeiro de 2033, nos termos do Art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, nem efetuar o recolhimento do imposto relativo ao diferencial de alíquotas.

Também não é prevista a hipótese aventada do Autuado ora ser contribuinte do ICMS ora ser não contribuinte do imposto. Se o Autuado possui atividade sujeita ao ICMS, tanto que requereu e foi deferida a sua inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, ele é contribuinte, podendo realizar algumas operações sujeitas ao ICMS, outras sujeitas ao ISS e outras ainda sem incidência de ambos os impostos.

Não há nenhum equívoco nem incongruência em relação ao que consta no Acórdão CJF nº 0331-11/19, o que define a condição de contribuinte não é a mera formalidade do cadastramento, mas o fato da empresa desenvolver atividade enquadrada no campo de incidência do tributo estadual.

Portanto, está correta a exigência do imposto com base no Art. 2º, §4º, I da Lei nº 7.014/96, ou seja, o responsável pelo recolhimento é o destinatário.

Observo que o Autuado enviou DMAs retificadoras em maio de 2020, após a autuação, mas não incluiu o débito do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, o que o faria ter saldo devedor em todos os meses do exercício de 2019.

Ressalto que a sentença favorável obtida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0351146-72.2012.8.05.0001, que o Autuado anexou à sua impugnação, não tem o condão de vincular

esta Decisão.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269198.0012/19-0, lavrado contra **ERM EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$587.871,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 8 de dezembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS