

A. I. Nº - 269198.0012/19-0  
AUTUADO - ERM EMPREENDIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - FRANCISCO DE ASSIS RIZÉRIO  
ORIGEM - INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 31/08/2020

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0138-03/20-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, de 21/09/2015, 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente auto de infração, lavrado em 12/12/2019, traz a exigência de crédito tributário, no valor histórico de R\$587.871,18, acrescido da multa de 60%, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

**Infração 01.** 01.02.01 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de bens para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de setembro e outubro de 2019, no valor de R\$105.480,20;

**Infração 02.** 01.02.02 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a julho, setembro e outubro de 2019, no valor de R\$178.917,81;

**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, no valor de R\$108.638,34;

**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, no valor de R\$194.834,83.

O autuado impugna o lançamento às fls.18/41. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas, registrando que a infração 04 trata de mercadorias adquiridas para uso e consumo, principalmente para utilização na prestação de serviços sujeitos ao ISSQN, especificamente no item 7.02 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Apresenta defesa administrativa ao Auto de Infração, pelos motivos que passa a expor.

Afirma que, em que pese a reconhecida capacidade técnica do Fiscal Autuante, será detidamente demonstrado nos tópicos a seguir que o lançamento fiscal não deve prosperar. Não ao menos, na sua integralidade.

Registra ser pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída sob a forma de sociedade limitada, em atividade desde 2003, sendo reconhecida no Estado da Bahia e em todo território nacional em razão da sua atividade de prestação de serviços de perfuração e instalação de poços artesianos, onde se destaca. Conhecida no mercado pelo nome fantasia AGROSOLO, conta com uma equipe de profissionais extremamente capacitada, assim como, com maquinário de ponta, como, por exemplo, frota com vários tipos de veículos, a exemplo de caminhões *munck*; bombas submersas de até 410 cavalos; geradores de grande porte / 230 KVA; 38 sondas de perfurações para poços artesianos profundos; conforme Folder Institucional e Fotografias anexas.

Comenta que a expertise adquirida também para a área pública, por meio da celebração de contratos com a Companhia de Engenharia Hídrica e de Saneamento da Bahia – CERB, sociedade de economia mista, vinculada à Secretaria de Infraestrutura Hídrica e Saneamento do Estado da Bahia, assim como, com a Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba – CODEVASF, empresa pública federal integrante da administração pública indireta, como se depreende das cópias dos Contratos anexos, acompanhados das respectivas Notas Fiscais de Serviços (doc. 02 – Mídia Digital – Anexo II), o que lhe permitiu ter prestado os seus serviços em mais de 2.832 municípios pelo país a fora, levando água para quem mais necessita.

Aduz que na condição de empresa prestadora de serviços, submetida ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, sempre cumpriu rigorosamente os regulamentos e disposições das legislações tributárias dos Municípios, por meio do recolhimento do ISS devido, sendo que, na maioria dos casos, sofrendo retenção na fonte e recolhimento diretamente pelo tomador dos serviços, como fazem prova os comprovantes anexos (doc. 02 – Mídia Digital – Anexo III).

Esclarece ainda, que, para além da sua atividade de prestação de serviços, submetida exclusivamente ao ISSQN, também atua no ramo de comércio varejista de materiais hidráulicos, máquinas, aparelhos e equipamento de uso agropecuário, sujeitando-se, neste âmbito da sua atuação, às normas tributárias do Estado da Bahia relativas ao ICMS, em uma típica atividade mista, ou seja, de prestação de serviços (submetida ao ISS) e de revenda (submetida ao ICMS).

Destaca que todas as mercadorias adquiridas, relacionadas pelos demonstrativos que acompanham as Infrações 01, 02, 03 e 04, se deram exclusivamente no contexto da sua prestação de serviços de perfuração e instalação de poços artesianos, totalmente desvinculadas, portanto, das obrigações tributárias - principais e acessórias - relativas ao imposto estadual (ICMS), como se pode verificar no Laudo Técnico anexo (doc. 03), elaborado pelo Geólogo Zenito Pereira Teixeira, CREA 20792D, responsável técnico pela operação.

Exemplifica com o Chassi c/ Motor e Cabine p/ Caminhão, objeto das notas fiscais nº 457539, 457540, 457541, 457542, 457252, 457255, 457256 e 457258, sendo responsáveis para o transporte das máquinas perfuratrizes rotopneumáticas e seus respectivos compressores. Para a perfuração de poço, faz-se necessário, em primeiro lugar, a montagem das máquinas e equipamentos de perfuração a serem deslocadas para o serviço de perfuração. Do mesmo modo, destaca as Ponteiras OD 3.1/2quot - Rosca 2.3/8quot - IF - F e M (notas fiscais 3978 e 3058); a Agulha 3.1/2quot- X 180mm - Pega de Chave Quad (Nota Fiscal 3417); e o Compressor CPS815-14 SKID (N/S:BQD117959) (Notas Fiscal 14937). Tais peças, diz que são igualmente atreladas à montagem da máquina perfuratriz que é composta basicamente de: um Compressor (unidade geradora do sistema pneumática) de alto desempenho; canalizada por mangueiras de alta pressão até a Agulha

que conecta as hastes conectadas com Ponteiras acopladas a um Martelo de impacto e brocas (BITES) de botões e/ou pastilhas feitas de carbureto de tungstênio. São itens essenciais ao serviço na perfuração.

Salienta que para que não haja mera repetição de todo o conteúdo contido no referido Laudo Técnico, ressalta que todas as demais peças, equipamentos, maquinário, caminhões, etc., relacionados pelos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, se encontram pormenorizadamente, descritos no laudo por nomenclatura, número das notas fiscais que deram suporte às aquisições, bem como, a sua aplicação na atividade de prestação de serviços realizada. Tanto é assim, que na descrição das próprias infrações e nos referidos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, o próprio Autuante consignou que as mercadorias foram adquiridas “*principalmente para utilização na prestação de serviços sujeitos ao ISSQN*”.

Neste sentido, diz que considerando que as aquisições das mercadorias, peças, equipamentos, maquinário, caminhões, foram realizadas de forma completamente desatreladas da sua atividade de comércio, e, sim, no contexto exclusivo da sua prestação de serviços, reitere-se, a impugnante reconhece que, de fato, incorreu em equívoco ao escriturar os créditos fiscais nas entradas das referidas mercadorias. Todavia, frisa que, ao contrário do que foi afirmado pela Fiscalização, não obstante a sua escrituração equivocada, tais créditos fiscais de ICMS foram apenas parcialmente aproveitados para quitação de débitos de ICMS decorrente da sua atividade de comércio.

Declara que reconhece o equívoco incorrido que resultou na apropriação de apenas R\$1.430,51 (em Maio/2019), de R\$1.034,62 (em junho/2019) e de R\$293,74 (em agosto/2019) do crédito fiscal indevidamente escriturado.

Explica que, conforme se pode constatar do demonstrativo anexo (doc. 04), o total das entradas de mercadorias adquiridas para revenda, quando atuando como comércio, foi maior do que o total de saídas, resultando no acúmulo de saldo credor de ICMS no período em referência, de modo que apenas os valores destacados acima, referente aos meses de maio/2019, junho/2019 e agosto/2019, é que excederam os valores do crédito fiscal regularmente escriturado.

Diz que como forma de demonstrar a sua boa-fé, providenciará o pagamento/parcelamento dos valores reconhecidos como devido, acrescidos das respectivas multas e juros, fruto do efetivo aproveitamento indevido desta parte do referido crédito fiscal.

De outra banda, esclarece também, que referido crédito fiscal de ICMS indevidamente escriturado foi integralmente estornado, conforme se pode constatar da análise dos arquivos do SPED anexos (doc. 02 – Mídia Digital – Anexo IV), devidamente retificado, nos termos do quanto disposto no art. 310, IV e IX, do RICMS/BA.

Aduz que como corolário lógico, a diferença do referido crédito fiscal também glosada pelas Infrações 01 e 02, apesar de originariamente escriturada – e já estornada pelo SPED Retificado - não foi aproveitada para pagamento/compensação de débitos de ICMS, não gerando, desta forma, qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, razão pela qual entende que esta parte da cobrança é indevida.

Nota que se pode verificar, a mera escrituração do crédito fiscal – realizada de forma equivocada (fora do contexto do ICMS) – devidamente estornado – e sem o seu efetivo aproveitamento – não pode legitimar a manutenção desta parte da cobrança (não foi reconhecida com devida) formalizada pelas Infrações 01 e 02. Diz que sequer se poderia cogitar na eventual aplicação de multa por equívoco formal em razão desta escrituração indevida, na medida em que, estando os seus serviços prestados sujeitos exclusivamente ao ISS, sua atividade não está submetida às obrigações acessórias estaduais, por não repercutirem na obrigação principal do ICMS, sob pena de flagrante invasão da competência tributária dos Municípios.

Quanto às Infrações 03 e 04, lavradas de forma reflexa às Infrações 01 e 02, respectivamente, afirma que demonstrará no mesmo sentido que as aquisições interestaduais de mercadorias, maquinários, caminhões, etc., ocorreram - todas elas - no contexto e em razão da atividade

específica de prestação de serviços de perfuração de poços artesianos, submetida, portanto, exclusivamente, ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (com a exclusão de qualquer outro, como, por ex., ICMS, IPI e IOF). E se é assim, diz que exercendo, no caso em apreço, atividade exclusiva de prestação de serviços, não estava submetida à incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas, tudo em consonância com os ditames Constitucionais, bem como, com o que estabelece as Leis Complementares nº 87/1996 e nº 116/2003.

Sobre a competência dos Entes públicos para instituir impostos cita o inciso II da CF/88. Assim, os Municípios e o 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. Neste sentido, ressalta que a atividade por ela desenvolvida está elencada no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de julho de 2003, que reproduz.

Argumenta 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. E mesmo em relação à exceção prevista no item 7.2, quando diz “*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, definitivamente, não produz as mercadorias aplicadas na prestação dos seus serviços. Portanto, não se cogita da exigência de ICMS na hipótese destes autos.

Sendo assim, afirma que pela análise dos dispositivos legais que transcreveu, não sobejam dúvidas de que os serviços de perfuração e instalação de poços artesianos prestados 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. Tudo consoante esclarecimentos iniciais, de que para consecução dos seus serviços, adquiriu máquinas, caminhões peças, ferramentas, equipamentos, enfim, insumos advindos de outra Unidade da Federação, estando todas estas mercadorias pormenorizadamente descritas no Laudo Técnico trazido à colação, por nomenclatura, notas fiscais que deram suporte à sua aquisição, bem como, a sua aplicação na atividade de prestação de serviços realizada.

Entende que a Fiscalização partiu de premissas parcialmente equivocadas para proceder ao lançamento de ofício das citadas exações. Frisa que, não obstante a escrituração indevida dos créditos fiscais de ICMS discriminados pelas Infrações 01 e 02, apenas uma pequena parte deste crédito foi efetivamente aproveitado, cuja cobrança correspondente é reconhecida como devida e será devidamente quitada, juntamente com os seus respectivos acréscimos legais (multas e juros). Todavia, assevera que não concorda com a cobrança correspondente à parcela do crédito fiscal de ICMS não aproveitada e ainda já regularmente estornada, conforme arquivos retificados do SPED, em cumprimento ao quanto estabelecido pelo art. 310, IV e IX, do RICMS/BA, que reproduz.

Salienta que a mera escrituração do crédito – realizada de forma reconhecidamente equivocada (fora do âmbito de incidência do ICMS) – devidamente estornado – e sem o seu efetivo aproveitamento – não pode legitimar a manutenção da cobrança formalizada pelas Infrações 01 e 02, na medida em que não importou em qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, tendo em vista a evidente ausência de repercussão econômica do procedimento. Ao contrário disto, a manutenção da cobrança desta parcela ficta do ICMS, representaria flagrante invasão da competência tributária dos Municípios, com evidente enriquecimento ilícito do Estado, o que não pode ser admitido. Reproduz decisões do CONSEF sobre a matéria no Acórdão 3ª JJF nº 0158-03/15 e Acórdão CJF Nº 0451-12/17. Reproduz trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator, Dr. Tiago de Moura Simões, no julgamento citado, ocasião em que foi acompanhado, por unanimidade, pelos demais Conselheiros integrantes da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA. Destaca ainda, que não está pleiteando nenhum privilégio ou exclusividade de tratamento fiscal, mas, considerando a singularidade do seu caso, pugna que o presente processo seja julgado à luz da razoabilidade e do bom senso, que certamente conduzem os julgamentos e decisões proferidas por este Conselho

de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF, conforme prevaleceu no julgamento do Auto de Infração citado.

Por sua vez, no que diz respeito às Infrações 03 e 04, lavradas de forma reflexa às Infrações 01 e 02, reconhecidamente, não adquiriu as mercadorias de outras Unidades da Federação no contexto da sua atividade de comércio varejista de materiais hidráulicos, máquinas, aparelhos e equipamento de uso agropecuário, sujeitas às normas do Estado da Bahia relativas ao ICMS. Todas as mercadorias adquiridas pela impugnante em operações interestadual, relacionadas no presente Auto de Infração, são insumos utilizadas na consecução das suas atividades, estando, portanto, desoneradas do ICMS. Invoca entendimento dos nossos Tribunais Superiores, considerando que a atividade de perfuração de poços artesianos (prestação de serviços) se encontra fora do campo de incidência do ICMS, por exclusão constitucional, não há como prosperar o lançamento fiscal ora impugnado.

Sobre a natureza do ICMS - Diferencial de Alíquotas cita o art. 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, que reproduz. Diz que resta saber, quais são as atividades passíveis de incidência do ICMS e quem são os efetivos contribuintes desta exação, para identificar os sujeitos passivos submetidos ao pagamento de diferencial de alíquotas, em relação às mercadorias que adquirir de outra Unidade da Federação. Ressalta que com base na redação constitucional, pode-se afirmar que dentro do ICMS há quatro hipóteses gerais e abstratas passíveis de incidência deste tributo. São elas: i) circulação de mercadorias; ii) prestações de serviços de transporte interestadual; iii) prestações de serviços de transporte intermunicipal; e iv) prestações de serviços de comunicação. Cita o art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), que dispõe acerca da incidência do ICMS e por sua vez, o art. 4º, determina quem são os efetivos contribuintes do ICMS.

Argumenta que, a partir da leitura dos dispositivos legais citados, verifica-se que as pessoas que, em função das suas atividades, não estejam inseridas no ciclo econômico composto por operações comerciais, relativas à 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, como é o seu caso, quando exercendo sua atividade de prestadora de serviços de perfuração de poços artesianos.

Conclui que, para estar submetido ao pagamento do ICMS Diferencial de Alíquotas previsto no art. 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, é imprescindível que as aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação estejam dentro do contexto da atividade econômica do contribuinte submetidas à incidência do ICMS. Nesse sentido reproduz a definição de contribuinte do ICMS no Estado da Bahia prevista no art. 5º da Lei nº 7014/96. Entende que não existe qualquer referência no texto legal à atividade por ela desenvolvida, dedicada ao serviço de perfuração de poços artesianos. Salienta que os nossos Tribunais Superiores pacificaram o seu entendimento, no sentido de que as empresas do ramo da construção civil, por exemplo, por serem contribuinte do ISS, quando adquirem de outro estado da federação materiais necessários à prestação do serviço, não estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquota interestadual do ICMS para o Estado destinatário. Reproduz alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca do tema que teria ficado sedimentado quando editada a Súmula nº 432, do STJ: “*As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.*”

Observa que mesmo se referindo especificamente à empresas de construção civil, as citadas decisões repercutem positivamente no caso em apreço, uma vez que expõe, por analogia, o entendimento do Poder Judiciário acerca da imposição indevida do diferencial de alíquotas fora do âmbito de incidência do ICMS.

Salienta, por fim, que, em discussão idêntica à enfrentada nestes autos, o contribuinte obteve sentença favorável nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0351146-72.2012.8.05.0001, em que discute a legalidade do lançamento de ICMS diferencial de alíquota materializado no Auto de Infração nº 269101.0002/11-4, conforme se pode verificar da cópia ora trazida à colação (doc. 05).

Portanto, verifica assim, que a linha argumentativa apresentada se encontra lastreada em substratos fáticos e jurídicos sólidos. Não por outra razão, o Poder Judiciário, ao ter a oportunidade de enfrentar a matéria, julgou procedente o pedido do contribuinte, para desconstituir os créditos tributários lançados a título de diferenças de alíquota de ICMS, materializados no Auto de Infração nº 269101.0002/11-4, que discutia matéria idêntica à enfrentada nestes autos.

Destaca ainda, outro ponto que entende se torna fato incontrovertido nestes autos, é que o próprio Fiscal Autuante reconhece a qualidade prestadora de serviços da impugnante, porém, contraditoriamente, exigiu o recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas. Assevera que tal equívoco não pode ser corroborado por estes Julgadores, visto que as mercadorias advindas de outra Unidade da Federação, não estão submetidos à hipótese de incidência do ICMS - Diferencial de Alíquotas, razão pela qual o lançamento fiscal não deve prosperar.

Diante do exposto, espera e confia que este CONSEF/BA, saberá fazer justiça, julgando parcialmente procedente as Infrações 01 e 02 e integralmente improcedente as Infrações 03 e 04, todas formalizadas pelo Auto de Infração.

Reitera que providenciará o pagamento/parcelamento dos valores reconhecidos como devido, acrescidos das respectivas multas e juros, fruto do aproveitamento indevido do crédito fiscal de ICMS.

O Autuante presta a informação fiscal fls.84/86. Reproduz as irregularidades apuradas em ação fiscal. Sintetiza os termos da defesa. Informa 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.

Explica que o ICMS DIFAL é um instrumento usado para proteger a competitividade do Estado onde o comprador reside. Assim, diz que 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.

Frisa que nossa legislação estadual, em observância às normas constitucionais, assim dispõe, nos termos do § 4º, inciso IV do art. 2º da Lei 7014/96, que reproduz.

Conclui que os demais argumentos proferidos pelo Autuado fogem da instância em que se encontra o processo, portanto são inócuos e acredita que foram para postergar o pagamento do crédito tributário devido. Diz ser inquestionável a validade da ação fiscal, salvo melhor juízo.

## VOTO

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 defensor 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 defensor 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 defendant 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 defendant 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o auto de infração nº 269198.0012/19-0, lavrado contra **ERM EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$587.871,18**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “f” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de agosto de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR