

A. I. Nº - 178891.0021/22-1  
AUTUADO - RED ENGENHARIA INDUSTRIAL ESPECIALIZADA LTDA.  
AUTUANTE - JALON SANTOS OLIVEIRA e NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/12/2022

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0300-04/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADE DA FEDERAÇÃO. AQUISIÇÕES DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Considerações de não são capazes de elidir a autuação. Por ser o adquirente/destinatário das mercadorias contribuinte do imposto (ICMS), nas situações em que a legislação determina a sua incidência (art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96), como é o caso dos autos, cabe a responsabilidade pelo recolhimento do imposto do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com a nova redação dada pela EC 87/95. Trata-se de cobrança de imposto (ICMS), que deixara, o defendente, de recolher decorrente a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Corrigido o demonstrativo, para fazer constar do levantamento fiscal, independente do ICMS destacado na nota fiscal de entrada encontrar com o campo “zerado”, o crédito do imposto (ICMS) decorrente da aplicação da alíquota interestadual, para, então se cobrar apenas o valor do ICMS devido na operação pertencente ao Estado da Bahia, que diz respeito ao ICMS DIFAL. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/07/2022, constitui crédito tributário no valor de R\$ 197.350,85, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 9 a 28 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 29, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 01 – 006.005.001: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento nos anos de 2017, 2018 2019 e 2020, conforme demonstrativos e documentos acostados às fls. 9 a 28 do presente PAF, que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 29. Lançado ICMS no valor de R\$ 197.350,85, com enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Têm-se de informações complementares: “Referente às aquisições das mercadorias relacionadas no demonstrativo Red\_Engenharia\_2017\_2020\_Difal - respirador, soda cáustica, reparo para válvula, corrente preta e amarelo elo grande, concretubo, loctite, barrilha leve, ácido cítrico

*anidro, elemento filtrante, reparo para motor pneumático, luva látex, carro solda oxigênio/acetileno, fita isolante, gel decapante, veda rosca, escova manual, tanque caixa d'água, luva PVC áspera, óculos ampla visão, lona de polietileno, luva de vaqueta, perfil em U, manta de fibra cerâmica, torneira de lavatório, ducha higiênica com derivação, toalheiro, papelreira, saboneteira, maçarico completo GLP, regulador de pressão, mangueira, detector multi gases, bomba de dupla membrana, fio rígido, conectores, manoplas, maçarico de aquecimento, álcool isopropílico, engate rápido de alumínio, espigão, abraçadeira, macacão tychem, bomba monark, botinas, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado.”*

O sujeito passivo, às fls. 34/44 dos autos, apresenta defesa administrativa, pelas razões que a seguir passo a expor:

Diz ser uma pessoa jurídica de direito privado (Doc. 01), com sede na AV JORGE AMADO, COND. GALPOES DE CAMACARI GALPAO 001, SN, CEP.42.800-605, C.N.P.J Nº 007.642.466/0001-30 e I.E. Nº 067.336.602, vem, por seus advogados constituídos, mediante instrumento de mandato anexo (Doc. 02), e invocando o disposto nos Artigos 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, Artigo 145, inciso I do CTN, e Artigo 123 e seguintes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo decreto Nº 7.629/99, irresignado com o Auto de Infração de nº 178891.0021/22-1 (Doc. 03), lavrado em 25/07/2022, com ciência da autuada em 26/07/2022, apresentar defesa administrativa, conforme a seguir:

#### *I. DOS FATOS*

Como se vê no corpo da Auto de Infração em comento, a nobre autoridade fiscal, imputa ao sujeito passivo o cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.”*

Em que pese o denodo da eminente autoridade fiscal, sua ação fiscal não merece prosperar, pois, ao seu entender, não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados 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 que não é o caso da autuada, uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria, como se pode constatar nas notas fiscais de saída em anexo (Doc. 04).

Nesse sentido, diz que o nobre autuante incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia, por contribuinte do ISS.

Como é cediço, quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, as utiliza como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza, como ocorre com a autuada que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, sendo contribuinte do ISS e não do ICMS.

Desse modo, não procede a exigência fiscal em comento, razão por que, esta Emérita Junta de Julgamento Fiscal, se não decidir pela nulidade da ação fiscal, certamente a julgará improcedente, consoante às razões de fato e de direito que passa a expor.

#### *II. DO DIREITO*

Diz que a CF/88 e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem, atribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível, nesse sentido a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade material, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA).

Nesse sentido, registra que é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado,

a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como a falta de apreciação de todos os argumentos alegados na peça impugnativa configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Isto porque o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

Diz que a agente público exerce uma atividade vinculada, portanto, fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria, não cabendo qualquer margem de discricionariedade quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados.

Pontua, então, que a inobservância dessa vinculação corre o risco de violar as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que descreve.

Destaca como regras básicas a serem respeitadas pela fiscalização na constituição do lançamento fiscal, ao teor do entendimento da Prof<sup>a</sup> Maria Sylvia Zanella di Prieto o seguinte:

- a) a necessidade, em consonância com a qual medida de polícia só deve ser adotada para evitar ameaças reais ou prováveis de perturbações ou interesse público;
- b) a da proporcionalidade, que significa a exigência de uma delação necessária entre a limitação ao direito individual e o prejuízo a ser evitado; e,
- c) eficácia, no sentido de que a medida deve ser adequada para impedir o dano ao interesse público.

Destarte, diz que, diante da ausência de formalidade essencial acima mencionada, diante da ocorrência de vício insanável, em estrita consonância com o artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, quando o lançamento não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, este Egrégio Conselho Fazendário Baiano deve decidir pela nulidade/improcedência do lançamento de ofício, conforme a seguir:

#### *II.1 – DA FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO*

Diz que, conforme se vê no corpo do auto de infração em comento, o nobre autuante, fundamenta a ação fiscal com o seguinte enquadramento legal: art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, que destaca.

Deste modo, aduz que a ação fiscal em comento, **não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados 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 que não é o caso da autuada, uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria, como se pode constatar nas notas fiscais de saída em anexo (Doc. 04).

Nesse sentido, diz que o nobre autuante incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia, por contribuinte do ISS.

Como é cediço, quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, adquire materiais utilizados como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza, como ocorre com a autuada que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, sendo contribuinte do ISS e não do ICMS.

Desse modo, não se trata de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, como afirma o autuante, pelo contrário as mercadorias adquiridas tiveram a destinação de insumos na prestação de serviço de competência municipal – ISS – descabendo o pagamento do imposto.

Vale destacar, que a autuada exerce como atividade principal “71.12-0-00 - *Serviços de engenharia*” (Doc. 05), conforme comprovante de inscrição e de situação cadastral, sendo suas atividades secundárias todas atreladas a prestação de serviços, ou seja, a empresa autuada é contribuinte do ISSQN, desse modo, a exigência fiscal contraria o que prescreve o artigo 155, 2º, VII, ‘b da nossa Carta Magna, que descreve.

Consigna que a empresa autuada é pessoa jurídica de direito privado, **cujo objeto social é a prestação de serviços**. Assim sendo, diz que a autuação em comento carece de fundamento jurídico, pois a autuada como prestadora de serviços, adquiriu insumos, a exemplo de BUCHA REDUCAO GALVANIZADA, ESPIGAO LATAO MACHO, MANOPLA BORRACHA MACHO, CONECTOR CG 500, MANG. 1/2 20M F/F M24 DKO/M24, MG ACPQ 150PSI 2 SUCCAO PRODUTO QUIMICO, entre outros materiais, na qualidade de prestador de serviço, **estando patente que tais bens não foram destinados à comercialização, nem a uso ou consumo ou ativo imobilizado**.

Tal assertiva diz que se comprova nas mercadorias arroladas pelo fiscal em seu demonstrativo (Doc. 06), as quais, por sua natureza, não poderiam se destinar à comercialização, e, sim destinadas à sua prestação de serviços.

Ressalta que sobre **a atividade da empresa autuada incide apenas o ISSQN, em face do que taxativamente estabelece o § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/04**. Diz coadunar, portanto, o disposto acima o quanto estabelece o art. 2º, IV e V da LC nº 87/96, que **estabelece o campo de incidência do ICMS, excluindo do seu campo o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços**, salvo as exceções expressas.

Corroborando ao assunto, a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, abarca taxativamente a atividade econômica principal da empresa autuada, qual seja, serviços de engenharia, vejamos:

*7º- Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.*

*7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.*

*7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.*

*7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.*

Diz que, quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, adquire materiais utilizados como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza, como ocorre com a autuada que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, sendo contribuinte do ISS e não do ICMS.

Dessa forma, aduz que não pode a nobre autoridade fiscal desconhecer a real atividade empresarial da empresa autuada, para enquadrá-la como contribuinte do ICMS, revendedora de mercadorias, por não condizer com a verdade dos fatos, não sendo a autuada contribuinte do ICMS, faltando-lhe embasamento fiscal para a imputação da referida infração.

Após destaca ementas de Decisões do CONSEF, que ao seu entender relaciona ao mesmo objeto da autuação, diz que, dado aos diversos entendimentos, é indevida a infração fiscal, em comento.

### *III. DOS PEDIDOS*

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, a autuada requer, que o CONSEF/BA decrete a nulidade do Auto de Infração em apreço, e se assim não entender requer, a Improcedência da ação fiscal em tela, por ser de direito e da mais lúdima justiça.

Requer, desde já, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da presente petição, em razão da celeridade processual.

O Autuante desenvolve Informação Fiscal às fls. 93/96 dos autos, que a seguir passo a descrever:

## I. HISTÓRICO

Diz que, na data de 25/07/2022, foi concluída a ação fiscal determinada pela OS nº 502111/22, para verificação dos exercícios de 2017 e 2020 do contribuinte RED ENGENHARIA INDUSTRIAL ESPECIALIZADA LTDA, CNPJ: 07.642.466/0001-30 e I.E.: 67.336.602, que culminou com a lavratura do Auto de Infração nº 178891.0021/22-1, com lançamento do Crédito Tributário no valor de R\$ 197.350,85 apurado na falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquota nas entradas de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento, cujo teor volta a descrever.

Registra que os demonstrativos que instruem a infração se encontram das fls. 9 a 19, em recorte, e completos na mídia de fls. 29, devidamente entregues ao Autuado.

## II. DO MÉRITO

Diz que é importante destacar que os valores exigidos no Processo Administrativo Fiscal não é objeto de discussão.

Assim, aduz que abordará, tão somente, as razões defensivas trazidas à lide pelo Autuado, na mesma ordem apresentada na sua peça defensiva.

### II.1 Da incidência do ICMS nas aquisições promovidas pelo Autuado e da responsabilidade solidária.

Diz que às fls. 35 o Autuado alega a não-incidência sob a alegação de que:

*“... não é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados por prestador de serviços para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas, o que não é o caso da autuada, uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria, como se pode constatar nas notas fiscais de saída em anexo (Doc. 04).”*

Consiga que, obviamente, esta alegação não se faz acompanhar da norma legal que o Autuado assim interpreta. Isto porque a Lei nº 7.014/96 não deixa a menor dúvida quanto à incidência do imposto nas operações de aquisição que promove:

*“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;*

*...”*

Diz que, como confessa o Autuado, adquire mercadorias (em outras unidades da Federação) *“para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza”*. Ou seja, como consumidor final das mercadorias.

Registra que, quanto à responsabilidade solidária, a Lei nº 7.014/96 não deixa a menor dúvida:

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*...*

*XVIII - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inscrito no cadastro de contribuintes de ICMS, cujas aquisições sejam vinculadas a prestações sujeitas ao ISS, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei.*

*...”*

A propósito, a título de mera informação, informa as atividades secundárias do Autuado, que destaca no formato de “figura” no corpo da informação fiscal à fl. 95 dos autos.

## III. DA CONCLUSÃO

Diz que os dispositivos legais citados na Lei nº 7.014/96 não deixam a menor dúvida quanto à incidência do ICMS e a responsabilidade solidária do Autuado nas operações relacionados nesta ação fiscal. Assim, requer a procedência do feito.

À fl. 97, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Pedro Bruno Gonçalves, OAB/BA nº 67.918, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos/demonstrativos acostados às fls. 10/23 dos autos, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

O sujeito passivo argui nulidade do presente PAF por entender que o lançamento fiscal não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, além de arguir, também, falta de previsão legal para a lavratura do Auto de Infração, em tela. Os mesmos argumentos são postos como argumentos de mérito.

Não vejo, como arguido na peça de defesa, qualquer situação de nulidade do Auto de Infração, que obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que o Fiscal Autuante cumpriu o seu dever funcional em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia, em que peço vênica para apresentar minhas considerações mais adiante, no mérito, quando manifesto de forma consubstanciada na legislação pertinente.

No mérito, o Auto de Infração, em tela, lavrado em 25/07/2022, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária INFAZ ATACADO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 502111/22, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento nos anos de 2017, 2018, 2019 e 2020, conforme demonstrativos e documentos acostados às fls. 9 a 28 do presente PAF, constates do CD/Mídia de fl. 29. Lançado ICMS no valor de R\$ 197.350,85, com enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Assim dispõe o artigo 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS na Bahia e o art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do Regulamento do ICMS, também, na Bahia (RICMS/BA), publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, que fundamentam a autuação.

*Lei nº 7.014/96*

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

*XV - Da entrada ou da utilização, 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;* (Grifos acrescidos)

*Decreto Nº13.780/12*

*Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

§ 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;**

O sujeito passivo traz de manifestação na sua peça de defesa, que **“não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados 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, uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria.

Nesse sentido, diz que a Fiscalização incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, **sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia**, por contribuinte do ISS.

Consigna mais adiante, em sua peça de defesa, que **a atividade da empresa autuada incide apenas o ISS, em face do que taxativamente estabelece o § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/04**, que dispõe sobre ISS no âmbito nacional, *in verbis*:

*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.*

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

Diz coadunar, portanto, o disposto acima, o quanto estabelece o art. 2º, IV e V da LC nº 87/96, que dispõe sobre ICMS no âmbito nacional, **onde estabelece o campo de sua incidência, excluindo do seu campo o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços**, salvo as exceções expressas.

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

*IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços **não compreendidos na competência tributária dos Municípios**;*

*V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, **quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.** (Grifo acrescido)*

Corroborando ao assunto, diz, o sujeito passivo, que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, abarca taxativamente a atividade econômica principal da empresa autuada, qual seja, serviços de engenharia, *in verbis*:

*7º- Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.*

*7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.*

*7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.*

*7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.*

Frisa, então, que, **“quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, adquire materiais utilizados como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza”**, como ocorre com a Impugnante que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, é contribuinte do ISS e não do ICMS.

Dessa forma, aduz que não pode a Fiscalização desconhecer a real atividade empresarial da empresa autuada, para enquadrá-la como contribuinte do ICMS, revendedora de mercadorias, por não condizer com a verdade dos fatos, não sendo a autuada contribuinte do ICMS, faltando-lhe

embasamento fiscal para a imputação da referida infração.

Passo aqui a me posicionar sobre a imputação posta nos autos. Pois bem! **Não se trata aqui de autuação por enquadramento do Impugnante, como Contribuinte do ICMS, revendedor de mercadorias**, mas tão-somente de cobrança de ICMS, relativo a uma outra situação de ocorrência de incidência do imposto estabelecida na legislação de regência (LC 87/96) recepcionada pela Lei Estadual nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, mais precisamente o inciso IV, do artigo 2º, *in verbis*:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV- **a entrada ou a 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**; (Grifos acrescidos)*

Sobre o Impugnante ser contribuinte do imposto, no caso em tela o ICMS, vejo à fl. 1 dos autos, mais especificamente na folha inicial do formulário de caracterização da autuação o indicativo do número de inscrição no Cadastro de Contribuinte da Fazenda Pública da Bahia correspondente ao número I.E 067.336.602, compulsando, ainda, pelo dever de ofício deste Julgador Relator, em sede Instrução do presente PAF, as informações extraídas dos “Dados Cadastrais” constantes do Sistema INC – Informações do Contribuinte, observo o destaque do campo “*Forma de Apuração do Imposto – C/CORRENTE FISCAL*”, associado a essa informação vê-se, de fato, como Atividade Econômica Principal – “*CNAE 7112000 – Serviço de Engenharia*”, como destacado na sua peça de defesa. Por sua vez, como Atividade Secundárias, não obstante não tenha destacado na defesa, observa-se mais 10 (dez) “*CNAE*” cadastrados na base de dados de Contribuintes da SEFAZ/BA, e dentre eles o “*CNAE 4683400 – Comércio atacadista de ...*”.

Não obstante entender que o CNAE, por si só, não é suficiente para caracterizar a situação do defendente ser contribuinte do imposto (ICMS), têm-se a informação, no Sistema INC da SEFAZ, seja no ano de 2017, ou sejam nos demais anos que abrange a autuação, mais especificamente 2018, 2019 e 2020, de ocorrência de algum recolhimento de ICMS REGIME NORMAL – COMÉRCIO, justificando, portanto, talvez a concessão do número de Inscrição Estadual nº 067.336.602 na forma acima destacada.

Aliás, corrobora, ainda esse entendimento, o fato de todas as operações, objeto da autuação, oriundas de outras unidades da Federação estarem com o destaque do imposto (ICMS) interestadual à alíquota de 7% ou 12%, conforme a origem das aquisições, **que diz respeito a alíquota sobre operações transacionadas por contribuinte do imposto**, sem a observação no “*campo de informações adicionais da nota fiscal*”, relativo aos itens autuados, qualquer destaque, de que a operação se relaciona com “*não contribuinte do imposto*”, conforme as mudanças trazidas com a edição da Emenda Constitucional (EC) nº 87/95, de 16/04/2015, que dispõe sobre operações e prestações interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS.

E sobre a EC 87/95 de 16/04/2015 que alterou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para tratar da sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, assim dispôs, *in verbis*:

*Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:*

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Grifos acrescidos)*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota*

*interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

*a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*

*b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;*

Neste contexto, por ser o adquirente/destinatário das mercadorias contribuinte do imposto (ICMS), nas situações em que a legislação determina a sua incidência (art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96), como é o caso dos autos, **cabe a responsabilidade pelo recolhimento do imposto do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal**, com a nova redação dada pela EC 87/95, acima destacado, ao Impugnante, por possuir Inscrição Estadual, na base de dados da SEFAZ/BA, como assim procedeu, assertivamente, a Fiscalização na constituição do presente lançamento fiscal, através da lavratura do Auto de Infração, em tela, com enquadramento no art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Ademais, o sujeito passivo traz de manifestação na sua peça de defesa, que “**não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados 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, “**uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria**”.

Nesse sentido, diz que a Fiscalização incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, **sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia**, por contribuinte do ISS.

Volto, então, a destacar o inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 ao qual se fundamenta a autuação:

*Lei nº 7.014/96*

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

*XV - Da entrada ou da utilização, 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;(Grifos acrescidos)*

Como se vê da disposição do inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, acima destacado, **não considera fato gerador do imposto (ICMS) a entrada ou utilização 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 vinculado a operação ou prestação subsequente alcançadas pela incidência do imposto (ICMS)**, pois nesta situação, a exigir o imposto (ICMS) decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, estaria indo, o Estado da Bahia, de encontro ao princípio da não cumulatividade.

Na situação de **entrada ou utilização de mercadoria**, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, **quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo vinculado a operação ou prestação subsequente alcançadas pela incidência do imposto (ICMS)**, o imposto interestadual destacado na nota fiscal é levado a crédito do conta corrente fiscal e abatido do débito do imposto incidente sobre a operação de saída decorrente dessa entrada, em que o imposto devido a ser recolhido aos cofres do Estado, é o excedente (art. 25, § 1º da LC 87/1996), não tendo que se cobrar imposto (ICMS) por diferença **entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal**, não sendo o caso dos autos, como argui o defendente.

Nos termos do Art. 1º da citada Lei Complementar nº 116 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; **entretanto, nos termos do § 2º do citado artigo, há de observar as ressalvas das exceções expressas na lista anexa**, onde os serviços nela mencionados, com ressalvas, **ficam sujeitos ao ICMS**.

Como os itens de mercadorias, objeto da autuação, não foram aplicados na produção de serviços, com ressalvas de incidência do imposto (ICMS), nos termos dos termos do § 2º, art. 1º da LC 116/2003, que dispõe sobre o ISS, **há de se exigir a cobrança do imposto decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais**, sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia, com espeque no inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Por fim, compulsando o demonstrativo de débito de constituição do lançamento fiscal, vejo que consta de informações “Data entrada”, “nº nota Fiscal”, “Chave de acesso”, “CNPJ do emitente”, “UF”, “CFOP”, “NCM”, “Descrição do Produto”, “Valor da Operação”, “Base de Cálculo”, “Valor do IPI”, “Valor do Produto”, “Alíquota Interestadual”, “ICMS creditado”, “Alíquota Interna” e “ICMS Difal”.

Analisando, então, o cálculo do ICMS Difal devido, por item de produto, vê-se que a Fiscalização tomou a coluna “Valor da Operação”, somou a “Valor do IPI”, então formou a coluna “Valor do Produto”. Com o valor do produto calculado, aplicou o percentual da “Alíquota Interestadual” do imposto (ICMS) e apurou o valor do “ICMS Creditado”, **que diz respeito ao ICMS destacado na nota fiscal de entrada**. Em seguida aplicou o percentual da “Alíquota Interna” sobre o “Valor do Produto” e apurou o valor do Imposto (ICMS) na operação. Daí abateu o valor calculado do “ICMS Creditado”, que diz respeito ao ICMS destacado na nota fiscal de entrada, e apurou o valor da coluna “ICMS Difal”, relativo a cada item de produto constante da nota fiscal, objeto da autuação.

Pois bem! Da análise do demonstrativo de débito, vê-se que vários itens das notas fiscais autuadas, não consta o registro do “ICMS Creditado”, que diz respeito ao ICMS destacado na nota fiscal de entrada, isso, talvez, porque, de fato, na nota fiscal de entrada não consta o “ICMS interestadual destacado”, ou mesmo, por erro no registro do levantamento fiscal, etc.

Neste sentido, por se tratar de cobrança de imposto (ICMS), que deixara, o defendente, de recolher decorrente a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, **observo que deve ser corrigido o demonstrativo**, para fazer constar do levantamento fiscal, **independente do ICMS destacado na nota fiscal de entrada encontrar com o campo “zerado”**, o crédito do imposto (ICMS) decorrente da aplicação da alíquota interestadual, para, então se cobrar apenas o valor do ICMS devido na operação pertencente ao Estado da Bahia, que diz respeito ao ICMS DIFAL.

Ente Relator Julgador, então, em sede de instrução fiscal, de posse do demonstrativo de débito constante do CD/Mídia de fl. 29 dos autos, que fundamentou a autuação, de ofício, fez a análise de todos os itens autuados, então, após corrigir as falhas no levantamento, encontrou de débito de ICMS DIFAL o valor de R\$ 152.893,86, conforme demonstrativo de débito a seguir:

Data Ocorr	Data Vencto	Valor Histórico do A. de Infração Lançado	Resultado do Julgamento	Valor Histórico do A. Infração Julgado
28/02/2017	09/03/2017	295,17	Proc. em Parte	295,17
31/07/2017	09/08/2017	1.726,95	Proc. em Parte	1.716,34
31/08/2017	09/09/2017	2.017,22	Proc. em Parte	1.074,57
31/03/2018	09/04/2018	106,68	Proc. em Parte	0,00
31/05/2018	09/06/2018	1.643,43	Proc. em Parte	736,02
30/06/2018	09/07/2018	21.480,15	Proc. em Parte	6.435,93
31/07/2018	09/08/2018	941,78	Proc. em Parte	123,03
31/08/2018	09/09/2018	1.132,56	Proc. em Parte	163,34
30/09/2018	09/10/2018	73,45	Proc. em Parte	0,00
31/10/2018	09/11/2018	72,54	Proc. em Parte	0,00
31/01/2018	09/02/2019	20.018,77	Proc. em Parte	15.118,16
28/02/2019	09/03/2019	9.552,96	Proc. em Parte	4.181,27

30/04/2019	09/05/2019	413,34	Proc. em Parte	186,84
31/05/2019	09/06/2019	958,65	Procedente	958,65
30/06/2019	09/07/2019	684,20	Proc. em Parte	664,05
31/08/2019	09/09/2019	24.888,93	Proc. em Parte	15.209,90
30/09/2019	09/10/2019	472,30	Proc. em Parte	316,76
31/01/2020	09/02/2020	54.219,17	Procedente	54.219,17
31/05/2020	09/06/2020	278,20	Proc. em Parte	152,04
30/06/2020	09/07/2020	524,51	Procedente	524,51
31/07/2020	09/08/2020	15.034,43	Proc. em Parte	15.004,71
31/08/2020	09/09/2020	18.165,92	Procedente	18.165,92
30/09/2020	09/10/2020	11.018,98	Proc. em Parte	8184,84
31/10/2020	09/11/2020	7.579,93	Proc. em Parte	6.657,98
31/11/2020	09/12/2020	4.050,63	Proc. em Parte	2.804,64
<b>Total</b>		<b>197.350,85</b>	<b>Total</b>	<b>152.893,84</b>

Quanto à pretensão de que todas as intimações alusivas ao presente PAF sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço Avenida Luis Viana Filho, 13.223, Hangar Business Park – Torre 3, Salas 604 e 605, São Cristóvão, Salvador - Ba, CEP 41500.300, há de se registrar que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, porém não com exclusividade, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do RPAF, e, está perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **178891.0021/22-1**, lavrado contra **RED ENGENHARIA INDUSTRIAL ESPECIALIZADA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 152.893,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA