

A. I. N° - 276473.0302/08-5
AUTUADO - MIPLAN ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA.
AUTUANTE - ROSAMARIA BARREIROS FERNANDEZ
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE. FREITAS
INTERNET - 25. 11. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0389-01/08

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. Comprovado que a empresa é inscrita no cadastro de contribuintes do Estado na condição de especial, e que as mercadorias foram adquiridas com alíquota interestadual. Dessa forma, o autuado está sujeito ao pagamento da Antecipação Parcial, conforme o disposto no §3º do art. 352-A, do RICMS/BA, que foi introduzido, através da alteração 57, Dec. 9.152/94, com efeito a partir de 29/07/2004. Sendo assim, cabe a exigência da diferença exigida. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/03/2008, traz a exigência do ICMS no valor de R\$ 124.616,28, acrescido de multa de 60%, nos meses de abril a dezembro de 2006, janeiro a setembro de 2007, imputando ao autuado a falta de recolhimento desse imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O autuado, às fls. 621 a 631, apresenta a impugnação ao Auto de Infração, alegando que entre o período de abril de 2006 e setembro de 2007, adquiriu um sem número de bens em diversos Estados da Federação (dentre eles Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro, Espírito Santo), com o objetivo único e exclusivo de empregá-los e/ou utilizá-los em seu canteiro de obras, situado no município baiano de Mucuri-Ba.

Aduz que a Fazenda Estadual da Bahia, em recente fiscalização na referida obra, verificou que vários destes bens adquiridos em outros Entes Federativos, por um motivo ou por outro, sofreram tributação de ICMS baseada apenas e tão somente nas respectivas alíquotas interestaduais correspondentes a cada operação e, aparentemente, por este simples fato resolveu autuar pela falta de recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS, supostamente devido ao estado de destino, no caso, a Bahia.

Assim, foi lavrado contra a empresa MILPLAN (aqui impugnante) o Auto de Infração N° 276473.0302/08-5, através do qual se exige o pagamento da quantia total de R\$ 217.560,20 (duzentos e dezessete mil, quinhentos e sessenta reais e vinte centavos), correspondente: obrigações tributárias principais e acessórias (encargos moratórios inclusive).

Alega que os dispositivos indicados para caracterizar a infração, apenas e tão somente de antecipação no pagamento ou recolhimento de ICMS, procedimento inclusive que só seria aplicável caso houvesse algum imposto devido e, mesmo assim, desde que as condições fáticas fossem compatíveis com os aludidos normativos, o que efetivamente não ocorreu.

Entende que o ICMS aqui debatido sequer é devido, sobretudo ao Estado da Bahia, enquanto Estado de Destino, e, ainda que o fosse, só caberia a antecipação de pagamento nas específicas hipóteses contempladas nos arts. 61, 125 e 325-A do RICMS Baiano. O art. 61 fala de base de cálculo de ICMS

para fins de retenção por substituto tributário e para fins de antecipação do pagamento do tributo, dizendo apenas que o valor a ser considerado é o valor da operação constante no documento fiscal de aquisição (inciso IX). Já o art. 125 diz que o imposto deve ser recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou responsável, no momento da entrada no território do Estado-Destino (inciso 11).

Assegura que a autuada não é nem contribuinte, nem responsável pelo recolhimento do ICMS (o que ficará provado nesta peça) e, além disso, a referida norma do art. 125 só trata dos responsáveis tributários e do momento do suposto recolhimento antecipado.

Por fim, alega que reza o art. 352-A: ocorrerá a antecipação parcial do ICMS, nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a respectiva base de cálculo, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Argumenta que fica evidente o desacerto da conduta fiscal, bem como a ilegalidade da autuação dela decorrente. Isto porque exige o caput do mencionado art. 325-A, especialmente para fins de antecipação de pagamento de ICMS, que haja operação de entrada interestadual de mercadoria para fins de comercialização por parte do próprio adquirente.

Afirma que os bens adquiridos em outros Estados o foram com o objetivo único e exclusivo de empregá-los e/ou utilizá-los, consumi-los, em canteiro de obras da empresa, situado no município baiano de Mucuri-Ba, ou seja, se destinavam exclusivamente a uso e consumo, jamais a comércio ou revenda.

Considera o Auto de Infração nulo por 4 (quatro) motivos:

- 1) só foram citadas normas que regulam pagamento antecipado de ICMS, falando sobre hipótese de cabimento da antecipação, forma de apuração do valor devido e momento do recolhimento, sem configurar qualquer infração supostamente praticada pela autuada;
- 2) em momento algum foi descrita uma conduta legal infringida pela autuada, ou mesmo que justificasse a autuação aqui combatida, pois não restou bem amarrada e configurada a obrigatoriedade de pagamento qualquer de tributo, mormente de forma antecipada, por parte da empresa e, principalmente, qual o efetivo motivo ou dispositivo legal que sustentaria tal exigência;
- 3) ao contrário, o caput do art. 352-A traz como requerimento para a incidência da antecipação, situação hipotética que não veio a ocorrer na prática, qual seja, a aquisição de bens para comercialização ou revenda;
- 4) não foi apontado sequer um dispositivo legal que justifica a cobrança do diferencial de imposto exigido, de modo a viabilizar ou ensejar eventual pagamento antecipado.

Por fim, entende não haver imposto devido, não se fala também em aplicação de qualquer penalidade por pretensa falta de recolhimento (art. 42, II, Lei Estadual nº 7.014/96), eis que inexistente a obrigação, e menos ainda se pode aplicar multa por falta de antecipação de recolhimento. De fato, o imposto em si sequer é devido e, ainda que o fosse, não seria de forma antecipada, até porque não se trata aqui de aquisição para mercadorias e menos ainda haveria qualquer legitimidade do Estado da Bahia para exigir qualquer pretensa quantia a título de diferencial de alíquota.

Argumenta que, de acordo com o próprio RICMS/BA (Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março de 1997, art. 36), contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Alega que sua atividade se enquadra perfeitamente no conceito de EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, previsto no art. 540 do RICMS da Bahia, eis que desenvolve no seu dia-a-dia exatamente os trabalhos ali listados (incisos I a IX do parágrafo primeiro).

Consigna que tem inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia apenas e tão somente na condição de contribuinte especial, cadastro este absolutamente facultativo, nos termos do art. 150, V, "b" e art. 543, II do RICMS, o que de maneira alguma a toma contribuinte do ICMS.

Afirma que a empresa não realiza com habitualidade operações sujeitas a ICMS, o que dispensa seu cadastro enquanto contribuinte normal (art. 543, I, RICMS), mas faculta seu registro como contribuinte especial, na medida em que se dedica unicamente à prestação de serviços em obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros, o que, na prática, a torna não contribuinte (art. 543, II, "b", RICMS) (vide contratos de prestação de serviços, relativos à obra fiscalizada, ora anexados).

Como se não bastasse isso, a empresa está dispensada (ao menos parcialmente) de realizar Escrituração Fiscal exatamente por não efetuar circulação (econômica = compra e venda) de mercadorias (art. 315, VI e 546, RICMS).

Defende que a peticionária não é contribuinte de ICMS, exatamente por não praticar atividade de circulação de mercadorias, sendo certo que também não presta serviço de transporte de qualquer natureza, nem tampouco de comunicação.

Afirma que o próprio RICMS prevê no art. 6º, "f", que o ICMS que não incide na saída ou fornecimento de bens ou mercadorias de estabelecimento de empresa de construção civil, ou seu fornecimento para aplicação em obras ou construções, que é exatamente o que ocorre no caso em apreço. Entende que é exatamente o que confirma o art. 542 do RICMS / BAHIA, cujo teor transcreve.

Consigna que não há que se falar aqui também em qualquer pagamento a título de diferença de alíquotas, na medida em que o art. 7º, I e IV do Regulamento de ICMS prevê que não é devido tal pagamento nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, bem como nas aquisições de bens destinado ao ativo permanente ou uso e consumo da empresa.

Argumenta que, também, não cabe qualquer tipo ou hipótese de retenção ou antecipação de pagamento de imposto, quando a mercadoria ou bem forem destinados a consumidor final - como neste caso - nos termos do art. 355, VII do RICMS/BA.

Aduz que o tema tem gerado alguma polêmica jurídica em um passado não muito remoto, fato é que os nossos Tribunais Superiores - tanto o STF, quanto o STJ - já pacificaram entendimento plenamente favorável aos administrados em casos análogos ao presente. Na realidade, a exigência contida no Auto de Infração combatido é, além de tudo e sem sombra de dúvidas, no nosso entendimento, ilegal e inconstitucional.

Considera que, embora tenha a autuada Inscrição Estadual junto ao Fisco da Bahia (cadastro este, aliás, facultativo, posto que CONTRIBUINTE ESPECIAL), tal registro implica apenas e tão somente no cumprimento de dispositivo legal estadual, de modo a viabilizar a remessa/transferência de bens entre seus diversos canteiros de obras pelo país.

Entende, ainda, que as supostas "mercadorias" compradas nos Estados de Minas Gerais, Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo tratam-se de bens destinados à integração do ativo imobilizado da empresa, para geração de outros bens e serviços, ou materiais de uso e consumo empregados diretamente nas obras realizadas pela empresa, mas jamais foram adquiridos com qualquer finalidade de revenda. Traz a definição de mercadoria por Plácido e Silva, e afirma que a mera inscrição estadual (ainda mais facultativa ou optativa) não é suficiente para se configurar o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 114 do CTN em vigor, como já destacado nesta

peça. Assegura que a autora, enquanto construtora, é típica contribuinte de imposto sobre serviços, nos termos da lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o que inviabiliza totalmente a cobrança fiscal debatida, o que é absolutamente corroborado pelos contra tos de prestação de serviços ora anexados, correspondentes exatamente às obras fiscalizadas.

Traz o entendimento do Ministro José Delgado, citando José Eduardo Soares de Melo, ao qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços. Ilustra o entendimento com considerações do Ministro Marco Aurélio.

Complementa com jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, STF e STJ – Superior Tribunal de Justiça:

Argumenta que convém ainda destacar, que também poderia ser plenamente aplicável ao caso os ditames do art. 112 do mesmo CTN, de maneira que, em caso de dúvida, a interpretação da Lei - ou da Constituição, no que lhe diz respeito - na imposição de sanções deve ser a mais favorável ao acusado, inclusive quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou natureza e extensão de seus efeitos e penalidades.

Complementa afirmando que, com base em tais argumentos, não é exagerado se concluir que a imputação de tributação pretendida pelo Fisco Baiano é, além de ilegal, nos termos dos próprios dispositivos do RICMS da Bahia, absolutamente inconstitucional, em se tratando a empresa autuada de não-contribuinte de ICMS.

Requer que seja recebida a presente impugnação, porque formal e tempestivamente produzida e, no mérito, possa a autoridade administrativa competente julga-la totalmente procedente, de modo a se cancelar / anular integralmente o Auto de Infração nº 276473.0302/08-5, bem como toda e qualquer obrigação tributária dele decorrente.

A autuante, à fl. 732 dos autos, apresenta a informação fiscal, alegando que a infração apontada está amparada na dicção do inciso I, §3º do art. 352-A do RICMS/BA.

VOTO

O Auto de Infração, em exame, traz a exigência da antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Não tem amparo fático o argumento do impugnante quanto aos pressupostos de validade do Auto de Infração, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito que afastam qualquer dúvida, na medida em que descreve a inexistência da antecipação parcial do imposto, fundamentando com a indicação das notas fiscais, bem como de seus dados e cálculos; assim como indica a fundamentação de direito que se ampara especialmente nas disposições do §3º do art. 352-A do RICMS/BA. Não foi identificada nenhuma violação aos requisitos para o devido processo legal, em questão, restando preservados o amplo direito à defesa e ao contraditório, visivelmente observado pelos amplos aspectos abordados pela defesa, bem como o preciso conhecimento dos fatos e correspondente infração imputados. Ressalto, que a autuante, com amparo na exigência de vinculação do ato administrativo do lançamento, atendeu ao que dispõe a legislação tributária estadual, na dicção dos dispositivos por ele indicados, bem como do Processo Administrativo Fiscal. Razões pelas quais, não acolho os argumentos de nulidades trazidos pela defesa.

Além de lembrar, quanto às arguições de ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivos normativos estaduais, que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

O autuado é uma empresa que atua no ramo de Construção Civil, inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia na condição de Especial. Assim, é alcançada pelo que dispõe o art. 352-A, §3º, I do RICMS/BA, ou seja, estando inscrita na condição Especial as mercadorias ou bens adquiridos cujo imposto tenha sido calculado com a alíquota interestadual, na forma do aludido

dispositivo regulamentar, serão consideradas para fins de comercialização, cabendo, portanto, a antecipação parcial do imposto:

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

(...)

§ 3º Para os efeitos deste artigo, também serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por:

I - pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial;”

É importante ressaltar que o autuado não pode se beneficiar da inscrição no cadastro de contribuintes do Estado, na condição de Especial, e, dessa forma, adquirir mercadorias com o imposto calculado pelo remetente com alíquota interestadual, amparado na informação que deu ao fornecedor de sua condição de contribuinte, e ao mesmo tempo argumentar em sua defesa, perante o Estado da Bahia, que, apesar de ser inscrito como contribuinte na condição de especial, que é opcional, não é contribuinte, pois não atende aos pressupostos para tal condição. A alíquota interestadual só é pertinente entre contribuintes, razão pela qual recebeu as mercadorias com tais alíquotas. O inciso I, §3º do art. 352-A do RICMS/BA, vem exatamente coibir a prática adotada de se inscrever no cadastro de contribuintes do Estado como Especial, e obter, com isso, uma carga tributária menor, informado ao seu fornecedor que, neste Estado, é contribuinte do ICMS.

Cabe, assim, a esses contribuintes, na condição de especiais, o tratamento equivalente aos demais, que adquirem sem esta condição de contribuinte, violando o princípio da isonomia.

O §3º e seus incisos, do art. 352-A, do RICMS/BA, foi introduzido, através da alteração 57, Dec. 9152/04, com efeito a partir de 29/07/2004. Sendo assim, cabe tal exigência dos períodos relativos aos exercícios de 2006 e 2007, alvo da presente ação fiscal.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276473.0302/08-5**, lavrado contra **MIPLAN ENGENHARIA CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$124.616,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões CONSEF, 12 de novembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR