

**A. I. Nº.** - 276473.0602/08-9  
**AUTUADO** - WAMA SERVIÇOS AGRO FLORESTAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - ROSAMARIA BARREIROS FERNANDEZ  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 16. 02. 2009

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0011-01/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA ENTRADA DO TERRITÓRIO DESTE ESTADO. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS. É legal a exigência do ICMS referente à antecipação parcial, em relação às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização. O disposto no § 3º do art. 352-A não alcançou todo período objeto da cobrança. Infração mantida parcialmente. Não acatadas as alegações de nulidade e nem apreciada a arguição de inconstitucionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 27/06/2008, atribuindo ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, concernente aos meses de março a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro e junho a dezembro de 2006 e janeiro a junho de 2007, exigindo imposto no valor de R\$61.850,25, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 435 a 445, arguindo que não existe motivo para ser atribuído ao impugnante a prática da infração que lhe foi imputada, uma vez que a autuante não observou a sua condição de prestador de serviço de reflorestamento, ou seja, de contribuinte do ISSQN, conforme se vê no alvará de funcionamento (doc. 04 – fls. 463 a 467) e nos contratos de prestação de serviços firmados com a Bahia Sul Celulose S.A. e a Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. (docs. 05 e 06 – fls. 468 a 471). Argúi que a autuação contraria o disposto na Constituição Federal de 1988, no RICMS/BA e na jurisprudência do CONSEF, trazendo à colação o inciso VII, alínea “b” da CF/88, o art. 7º, inciso I do RICMS/97 e a ementa relativa ao Acórdão JJF nº. 0090-04/06.

Argumenta que quem presta serviço não é revendedor de mercadoria, porém consumidor final, entendimento também apresentado pela própria Secretaria da Fazenda, através da Superintendência de Administração Tributária, conforme decisões que transcreveu, relativas ao Acórdão JJF nº 0124-02/05 e ao Auto de Infração nº 276473.1202/07-6, que resultaram na improcedência das autuações.

Transcrevendo o art. 2º do RPAF/99, ressalta que o legislador baiano buscou assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal. Não há, nesse sentido, como se esquecer os direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição Federal. Saliencia que o art. 112 do CTN (Código Tributário Nacional), ao procurar proteger o direito do contribuinte, estabeleceu o princípio do *in dubio pro contribuinte*, o que significa que no

julgamento do Auto de Infração deve ser observado o devido processo legal e a garantia da ampla defesa.

Dessa forma, não pode a autuante desconhecer a real atividade empresarial do defendente, para enquadrá-lo como contribuinte do ICMS, revendedor de mercadorias, por não condizer com a verdade dos fatos, não sendo o autuado contribuinte do ICMS. Nesse sentido, transcreve as ementas relativas ao Acórdão JF nº 0105-04/06 e às Resoluções JF de nºs 0363-01 e 0090-04/06, referentes à aquisição de mercadorias por prestadores de serviços. Conclui que o autuado não está sujeito à tributação do ICMS por ser prestador de serviços, não estando, portanto, sob a incidência do referido imposto, uma vez que é contribuinte do ISS e não do ICMS, conforme se constata no livro Registro de Prestação de Serviços (doc. 07 – fls. 472 a 515).

Observa que se tivesse adquirido mercadorias com alíquota interestadual, estaria no máximo descumprindo uma obrigação acessória, motivada por erro de terceiros, tendo em vista que a obrigação principal de recolher o diferencial entre as alíquotas interestaduais e a interna pertence ao contribuinte remetente e não ao contribuinte destinatário. Isto porque a diferença de alíquota é devida ao Estado remetente e não ao destinatário, sob pena de locupletamento ilícito.

Transcrevendo os ensinamentos dos tributaristas Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles acerca do princípio da motivação, alega que não existe motivo para a lavratura do Auto de Infração. Assevera que a autuação baseada em motivos falsos, inexistentes ou inidôneos é um ato administrativo sem motivação, portanto nulo, inconvalidável.

Discorrendo a respeito dos elementos que segundo Seabra Fagundes devem ser considerados no ato administrativo, salienta que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder o mais vinculado possível, no exercício do qual devem ser praticados atos plenamente vinculados, estando expressamente previstos na lei os dispositivos que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a estes, inexistindo liberdade de escolha para o agente que pratica o ato.

Em reforço ao quanto exposto, traz a descrição contida na publicação “Comentários ao Código Tributário Nacional”, 1ª edição, da Editora Forense, concernente às duas espécies de erro que podem levar ao desfazimento ou à revisão do lançamento (erro de fato e erro de direito), constando que somente é admissível a revisão nos casos em que a autoridade lançadora incorrer no primeiro, a exemplo de um erro de cálculo. Sendo assim, o sistema jurídico não acata defesa baseada em erro de direito, o que se aplica também à administração pública, que não pode alegar nulidade de um ato seu, devido à interpretação equivocada do direito. Ressalta mais uma vez que não havia motivo para que a autuante lavrasse o Auto de Infração.

Pugna pela declaração da nulidade total do Auto de Infração e, se assim o CONSEF não entender, apenas para argumentar, que decida pela sua improcedência.

A autuante, em informação fiscal produzida à fl. 524/525, afirma que apesar da alegação do contribuinte de que não é devedor do imposto, o RICMS/97, por meio do transcrito § 3º, inciso I do art. 352-A, prevê a incidência do ICMS referente à antecipação parcial nas hipóteses de aquisições interestaduais de mercadorias por contribuintes inscritos no regime especial, sem a aplicação da alíquota correspondente à operação interna. Entende que pelo simples fato de se encontrar enquadrado na condição de especial, a legislação tributária vigente já o obriga a pagar o tributo relativo à antecipação parcial, por descumprir uma obrigação legal que é imposta a todos, de acordo com o mencionado dispositivo regulamentar.

No que se refere ao Auto de Infração nº 276473.1202/07-6, alega que a decisão pela sua improcedência foi baseada na redação anterior do inciso II do § 3º do art. 352-A do RICMS/97. Entende que no caso em questão o estabelecimento autuado também estaria enquadrado no inciso I, pelo fato de ser contribuinte especial e por se referirem a duas situações excludentes.

Sugere a procedência integral do Auto de Infração.

## VOTO

A princípio, cumpre-me tratar sobre as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, o que faço da seguinte forma:

- 1) discordo da existência de cerceamento da ampla defesa, já que todos os fatos foram descritos de forma clara e precisa, estando delineados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, os quais foram disponibilizados ao contribuinte;
- 2) não acato a alegação de que o Auto de Infração contraria o princípio do devido processo legal, desde quando a infração imputada tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente apontado, o que lhe dá fundamentação legal. Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto. nº 6.284/97, que por sua vez regulamentou a Lei nº 7.014/96, que trata sobre esse imposto no Estado da Bahia;
- 3) no que se refere à argumentação do autuado de que a falta de motivos para a lavratura do Auto de Infração, implicaria em sua nulidade, saliento que, conforme já explicitado, a acusação está devidamente fundamentada, estando efetivamente comprovada a prática da irregularidade que lhe foi atribuída;
- 4) quanto à alegação de inadequação da imputação, sob o entendimento de que o imposto concernente à diferença de alíquotas é devido ao estado de origem e não ao de destino, resultando em locupletamento ilícito, conforme discorrerei quando tratar a respeito do mérito da autuação, a legislação tributária posta estabelece que no caso aqui em discussão o ICMS é devido sim ao estado de destino, isto é, ao Estado da Bahia, o que significa que não ocorreu nenhuma apropriação indevida do tributo.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados no presente Auto de Infração.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade do lançamento, deixo de apreciá-la, tendo em vista que de acordo com o art. 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores tal declaração. Por essa mesma razão, não cabe a este órgão administrativo, discutir a respeito da inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional deste Estado.

No mérito, verifico que a acusação fiscal versa sobre a falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial, em decorrência da aquisição de mercadorias em outros estados, com destinação equiparada à comercialização, com base no item I do § 3º do art. 352-A do RICMSA/97, isto é, por se referir a pessoa jurídica inscrita no cadastro do ICMS na condição de especial que adquiriu mercadorias cujo imposto foi calculado com a alíquota interestadual.

O autuado pugna pela improcedência, alegando que os materiais adquiridos se destinam ao uso na prestação de serviços não tributados pelo ICMS.

A autuante mantém a imposição fiscal, baseando-se, para tanto, na previsão estipulada pelo inciso I do § 3º do art. 352-A do RICMS-BA/97 que equipara a “comercialização” às aquisições interestaduais de mercadorias por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS/BA na condição de especial.

Verifico no contrato social do autuado que ele desenvolve atividades tributadas exclusivamente pelo ISS, não sendo alcançados realmente pelo tributo estadual. Observo, no entanto, que este fato por si só não descaracteriza a exigência tributária, tendo em vista que ao adquirir mercadorias em outros estados beneficiando-se da aplicação da alíquota interestadual, o que efetivamente ocorreu, o

contribuinte se torna favorecido por efetuar o pagamento de valores inferiores àqueles praticados para prestadores de serviço não equiparados a comerciantes.

Ressalto que para o caso em tela o inciso I do § 3º do art. 352-A do RICMS/97, vigente à época da ocorrência do fato gerador, que transcrevo abaixo, estabelece que devem ser consideradas como destinadas à comercialização as mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, que sejam tributadas com base na alíquota interestadual, sendo devido o ICMS referente à antecipação parcial.

*“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:*

*Nota: A redação atual do § 3º do art. 352-A foi dada pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05).*

*Redação anterior dada ao § 3º, tendo sido acrescentado ao art. 352-A pela Alteração nº 57 (Decreto nº 9152, de 28/07/04, DOE de 29/07/04):*

*“§ 3º Para os efeitos deste artigo, serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias ou bens, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial ou por contribuintes inscritos na condição de normal que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.”*

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

Considerando que as operações de aquisição foram tributadas pelos remetentes com a alíquota aplicável a operações interestaduais, isto em decorrência do fato de o autuado haver fornecido o seu número de inscrição no cadastro da SEFAZ/BA, efetivamente a situação se enquadra na disposição regulamentar acima prevista.

Vale aqui registrar que na presente situação o autuado, ao adquirir produtos em outros estados com a utilização da alíquota interestadual, muito embora possa ser enquadrado na condição de consumidor final, ao se utilizar da inscrição estadual em decorrência do fato de se encontrar inscrito como contribuinte especial, acarreta concorrência desleal com as demais empresas aqui estabelecidas, que adquirem seus produtos na condição de consumidor final, portanto com carga tributária cheia.

Ressalto, no entanto, que o § 3º do art. 352-A do RICMS/97 somente passou a vigor a partir de 01/08/2004, razão pela qual se impõe a exclusão dos valores exigidos em relação às datas anteriores, ou seja, aos meses de março a julho de 2004. Deste modo, o valor do débito passa para o montante de R\$55.673,37.

No que se refere aos julgados trazidos aos autos pelo impugnante, assevero que os mesmos não têm o condão de descaracterizar o lançamento em lide, desde quando as autuações em referência foram baseadas no inciso II do § 3º do art. 352-A do RICMS/97, que se refere a empresas que desenvolvem atividades sujeitas ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Enquanto isso,

no caso da presente lide a exigência tributária se sustenta no inciso I do mencionado dispositivo regulamentar, que estabelece que nos casos de aquisições de mercadorias em operações interestaduais por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial é devido o pagamento do ICMS relativo à antecipação parcial.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **276473.0602/08-9**, lavrado contra **WAMA SERVIÇOS AGRO FLORESTAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.673,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR