

PROCESSO - A. I. Nº 276473.0602/08.9
RECORRENTE - WAMA SERVIÇOS AGRO FLORESTAIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0011-01/09
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 09/07/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0188-12/10

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. Comprovado que a empresa atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, e que as mercadorias adquiridas são utilizadas na prestação de serviços sem a incidência do ICMS. Dessa forma, o autuado não está sujeito ao pagamento da Antecipação Parcial. Infração não caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a referida Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento que, através do Acórdão JJF n. 0011-01/09, julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS relativo à antecipação parcial, atinente 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%.

Após apresentação de peça defensiva por parte do autuado (fls. 435 a 445) e informação fiscal por parte do autuante (fls. 524 e 525), a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, sob o entendimento de que:

“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 regulamenta 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 p procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do Ri exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou in 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 dat março a julho de 2004. Deste modo, o valor do débito passa para o montante

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.”

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual, inicialmente, ressalta que, apesar da 1ª Junta de Julgamento Fiscal atribuir ao recorrente a responsabilidade de antecipar o imposto das mercadorias ou bens adquiridos de outras unidades da Federação e de entender que as mercadorias são consideradas para fins de comercialização, em razão da empresa estar inscrita no cadastro Especial de contribuintes, a infração não deve prosperar, uma vez que o recorrente não comercializa as mercadorias que adquire.

Diz que, a fim de corroborar o seu entendimento, foram anexados os Contratos de Prestação de Serviços e os Alvarás de Funcionamento e cópia do livro Registro de Prestação de Serviços como prova de que o recorrente é prestador de serviços de reflorestamento e, portanto, as mercadorias adquiridas são utilizadas pelo recorrente como insumos ou ativo imobilizado. Frisa que não há comercialização de mercadorias, tendo em vista que tudo que o recorrente adquire é utilizado no serviço de reflorestamento. Assim, prossegue, não há outra etapa de comercialização, razão pela qual não existe circulação de mercadorias do recorrente para terceiros, pelo que não se pode cogitar de falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial para o Estado da Bahia.

Assinala que, em verdade, é uma prestadora de serviços de reflorestamento e, portanto, contribuinte do ISS, razão pela qual a imputação contraria o art. 155, parágrafo segundo, VII, “a” e “b”, da Constituição Federal, cujo teor transcreve, bem como jurisprudência deste CONSEF, também colacionada na peça recursal.

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. Salienta 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.

Diz que considerar que o recorrente comercializa mercadorias apenas por estar inscrito como contribuinte especial, *“é decidir com parcialidade, é ir de encontro à Constituição da República, aos princípios do direito que embasam e fundamentam todo ordenamento jurídico, além de não observar, sequer, as leis, os regulamentos e as próprias decisões do CONSEF que tem como foco a verdade material para evitar prejuízos desnecessários ao contribuinte e enriquecimento sem causa para o erário Estadual”*.

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 JJF nº 0105-04/06 e às Resoluções JJF 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 constata no livro Registro de Prestação de Serviços.

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.

Ao final, requer que seja declarada a nulidade total do Auto de Infração e, se assim o CONSEF não entender, apenas para argumentar, que decida pela sua improcedência.

A ilustre representante da PGE-PROFIS, após tecer escorço histórico acerca do presente PAF, assevera que concorda inteiramente com o posicionamento do recorrente, tendo em vista que os produtos autuados são utilizados pelo contribuinte para a prestação de serviços de reflorestamento, o que caracteriza fato gerador do ISS, não cabendo a exigência de ICMS. Opina pelo Provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado Improcedente o Auto de Infração.

A procuradora do Estado, Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante profere Despacho através do qual ratifica o Parecer anteriormente exarado, quanto à improcedência do Auto de Infração.

VOTO

Merece reforma a Decisão recorrida.

Isso porque, da análise dos elementos e documentos que instruem o presente PAF, constata-se que os produtos (insumos) que foram objeto de autuação não foram comercializados por parte do recorrente, tendo servido apenas como elementos indispensáveis para a atividade-fim da empresa, qual seja, a prestação de serviços de reflorestamento.

A premissa essencial para a incidência da antecipação parcial do ICMS é exatamente a comprovação de que as mercadorias adquiridas se prestam à comercialização, à luz do que preceitua o art. 352-A, do RICMS-97, *in verbis*:

“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 valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”

Ora, o fundamento invocado pela Junta de Julgamento não é, *permissa venia*, o mais adequado, posto que o quanto previsto no parágrafo terceiro do citado artigo do RICMS-97, quando prevê que também serão consideradas para fins de comercialização as aquisições efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no CAD-ICMS na condição de especial, deve ser interpretado em consonância com o caput do artigo, não se constituindo, pois, em regra autônoma, por se tratar, inclusive, de “parágrafo”.

No que se refere à alíquota aplicável, tendo em vista a utilização do percentual de 12% ou 7%, por parte do recorrente, acaso seja devido algum imposto, este deve ser objeto de apuração por parte do Estado de origem e não pelo Estado da Bahia.

Dáí porque, tendo ficado comprovado que as aquisições interestaduais se prestavam, exclusivamente, à execução dos serviços por parte da empresa que exerce atividades tributadas pelo ISS e não pelo ICMS, não pode, pois, ser exigida a antecipação parcial do ICMS.

Esse, inclusive, tem sido o entendimento, *neminem discrepante*, deste CONSEF, a exemplo do julgamento proferido pela 1ª CJF nos autos do Auto de Infração nº 175851119059, em que o contribuinte exercia atividade gráfica.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto e com espeque no Parecer emitido pela Douta PGE-PROFIS, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 276473.0602/08-9, lavrado contra **WAMA SERVIÇOS AGRO FLORESTAIS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR DA PGE/PROFIS