

PROCESSO - A. I. Nº 279733.5001/08-2
RECORRENTE - RHEDE TRANSFORMADORES E EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS LTDA. (RHEDE RECICLAR)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0071-02/10
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 16/03/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0024-11/11

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Exigência fiscal subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA PRIMEIRA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA DO PERCURSO NESTE ESTADO. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JF, proferida através do Acórdão nº 0071-02/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS, no valor de R\$198.140,82, atinente ao período de 12/04/2007 a 31/12 2008, reportando-se às seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, no total de R\$157.409,11, nas aquisições interestaduais de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, no período de abril de 2007 a dezembro de 2008, conforme demonstrativos e documentos de fls. 169 a 526.
2. Deixar de recolher o ICMS, no valor de R\$20.896,27, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no período de abril de 2007 a dezembro de 2008.
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$19.835,44, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, no período de abril de 2007 a dezembro de 2008.

O autuado apresentou, tempestivamente, a sua defesa (fls. 528 a 535), tendo o autuante prestado, às fls. 539/540, a informação fiscal de praxe.

A Decisão de 1º grau julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, sob o fundamento de que todos os elementos que integram o Auto de

Infração, quanto a sua composição, processamento e formalização, se encontram em total consonância com o RICMS/97 e RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos exigidos e a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/997, encontrando-se os fatos geradores do crédito tributário consignados nos levantamentos efetuados pelo autuante, efetivados com amparo nas provas constantes do feito (fls. 11 a 526).

Adentrando ao *meritum causae*, a JJF, quanto à infração 01, a qual se reporta à exigência fiscal de antecipação parcial do ICMS sobre as mercadorias adquiridas para comercialização, o sujeito passivo impugnou o lançamento com base no argumento de que as mercadorias não se destinaram à comercialização pelo fato de exercer atividade mista.

Após transcrever o artigo 352-A e o § 3º, do RICMS/97 e examinar as cópias das notas fiscais de fls. 173 a 293 e 299 e 526, destacou a JJF que o imposto foi calculado às alíquotas interestaduais de 7% e 12%, conforme respectivos Estados de origem.

Ressaltou, também, que o próprio autuado admitiu terem as mercadorias o fim específico de conserto/restauração de transformadores, ou seja, que se tratavam de aquisições de materiais e equipamentos destinados a emprego no bem de propriedade da contratada e, portanto, embora exercesse atividade mista, foram elas adquiridas para fins comerciais.

Outrossim, decidiu a instância de piso não assistir razão ao defendente no que pertine à alegação de que não foi deduzido o imposto destacado no documento fiscal, pois o débito, demonstrado às fls. 169 a 171 e 294 a 298, foi calculado de acordo com o inciso IX, do artigo 61, do RICMS/97, efetuados os cálculos, exemplificativamente, da primeira Nota Fiscal (nº 1585 - demonstrativo de fl. 169).

De outra parte, a tese de que em várias notas fiscais as operações internas subsequentes com mercadorias foram tributadas com redução da base de cálculo, foi impossível identificar nas notas fiscais o quanto alegado, não tendo o sujeito passivo apontado objetivamente aquelas que se enquadram na espécie tributária.

Sobre a infração 2, a JJF, após asseverar ser o fulcro da autuação o fato da falta de pagamento do imposto decorrente da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de bens destinados ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nas aquisições efetuadas através das notas fiscais constantes das fls. 55 a 168, não acolheu o argumento defensivo de que a alíquota (17%) utilizada no cálculo do diferencial se encontrava incorreta, porquanto consta nos demonstrativos de fl. 51 a 54 o cálculo exato do valor equivalente à diferença de alíquota, exemplificando com as contas referentes à primeira Nota Fiscal (1.584).

Tangentemente à infração 3, a JJF frisou ter o autuado se utilizado dos mesmos argumentos de defesa das infrações anteriores, qual seja, por ser o estabelecimento prestador de serviços não estaria obrigado a recolher o imposto sobre mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e, se inacolhida tal tese, que fossem retirados da base de cálculo os valores a título de prestação de serviços não sujeitos ao ICMS, e sim, ao ISS.

Na mesma linha de raciocínio, a JJF julgou pela manutenção da imputação 3, na literalidade adiante transcrita:

“Conforme comentado acima, em que pese o estabelecimento exercer atividade sujeita ao ISS, e as mercadorias se destinarem para emprego na prestação de serviço, fato não negado pelo autuado. Quanto a pretensão do autuado em não efetuar o recolhimento do imposto por antecipação, não encontra amparo no artigo 355, IV, do RICMS/97, em face indicação expressa na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, item 14.01, de que as peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS.

Quanto a retirar da base de cálculo os valores a título de prestação de serviços que não estão sujeitos ao ICMS e sim ao ISS, o autuado não apresentou qualquer demonstrativo ou levantamento nesse sentido, o que leva a manutenção da exigência fiscal, uma vez que as mercadorias constantes nas notas fiscais 12 a 34 e 36 a 50 estão enquadradas no regime de substituição tributária (art.353, II, “16”, do RICMS/97).”

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo formalizou Recurso Voluntário (fls. 563 a 572), sustentando a necessidade de reexame da matéria, de plano suscitando a preliminar de nulidade,

sob o argumento de que o Auto de Infração se encontrava eivado de vícios que acarretariam sua inexorável nulidade, eis que, de acordo com o Contrato Social, se apresenta como empresa que, no Estado da Bahia, presta serviços de reforma em transformadores, conforme lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, item 14.01 – lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Salientou que o procedimento fiscal é nulo em decorrência da insegurança na determinação da infração, tendo em vista que o autuante cometeu falhas de interpretação legal ao considerar a prática de substituição tributária parcial ao espreque da venda de mercadorias, modalidade comercial que a empresa autuada não exercia, porquanto pratica tão-somente a atividade de prestação de serviços, com fornecimento de peças sujeitas à tributação do ISS.

Arguiu, também, a nulidade por cerceamento do direito de defesa, sustentando que tal vício se evidenciou nos autos, *“no momento em que alertado pela impugnação inicial que o crédito tributário estava incorreto e necessitava de revisão fiscal, por agente estranho à lide, a Junta de Julgamento não atendeu este lídimo requerimento, julgando somente o mérito da causa”*, ressaltando ser temerária que tal solicitação não prevalecesse, vez que poderia *“demonstrar a idoneidade das operações do recorrente”*, de modo que, ao negar tal diligência, foi ferido o direito ao contraditório e ampla defesa, resguardados a todo e qualquer litigante por determinação constitucional, frisada a insegurança na determinação da infração.

Em seguida, pleiteou que, consubstanciado no princípio da eventualidade e no ímpeto de dar fim ao vício de nulidade acarretado pelo cerceamento ao direito de defesa, que fosse acolhido o requerimento do recorrente e assim determinada revisão fiscal, por agente estranho à lide.

Adentrando ao mérito, o recorrente requereu a improcedência parcial do auto de infração, informando que a infração 2 seria quitada com os benefícios da Lei nº 11.908/2010, ao tempo em que argumentou que a sua atividade empresarial não comportava a venda de produtos sujeitos à substituição tributária parcial, conforme se pode ver do Contrato Social anexado e nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Manifestou que o espírito da LC 87/96 é de que a tributação integral da mercadoria adquirida se reverta em ISS, na modalidade de prestação de serviços, quando o Município do destino tem benefício direto na arrecadação total do Sistema Tributário Nacional.

Apontou inexistir, na hipótese versada, a possibilidade de autuação conjunta de diferencial de alíquota e substituição tributária parcial, porquanto não pratica as duas atividades, prestação de serviço e revenda de mercadorias, visto como exerce somente a prestação de serviços, com colocação de peças.

Prosseguindo, teceu comentários sobre o Sistema Tributário Nacional e os limites que a CF/88 estabeleceu ao poder de tributar da unidade federada, Estado-membro, arguindo a flagrante inocorrência do fato gerador do ICMS, buscando o fisco baiano a tributação das mercadorias no momento do repasse dos transformadores para a empresa contratante do serviço de manutenção, destacando o aspecto das mercadorias adquiridas para reparo já terem sido tributadas no ato da aquisição promovida pelo recorrente junto aos seus fornecedores, sendo utilizadas para o reparo dos equipamentos, na prestação de um serviço, não mais passíveis de tributação pelo ICMS.

Como fundamento legal, reproduziu os artigos 155, II, § 2º, VII, “a”, VIII e XII, “b”, da Carta Magna e o 2º, inciso V, § 1º, I, da LC 87/1996, sustentando neles se encontrar a regra matriz de incidência tributária do ICMS, ocorrendo o fato gerador no momento em que é fornecida a mercadoria, ou prestação de serviços no tocante aos serviços não especificados no rol taxativo, contido na LC 116/2003, a qual regulamenta o ISS.

Por conseguinte, no caso concreto, quando as mercadorias foram utilizadas na consecução de um serviço, elencado no rol taxativo da LC 116/2003, sobre elas não mais incide ICMS e, sim, ISS, uma vez que tais mercadorias representaram meio pelo qual o serviço foi realizado.

Ademais, invocou que tal entendimento se coaduna largamente com a jurisprudência do STF, trazendo exemplo, e também com o posicionamento de grandes doutrinadores, destacando trecho de Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo.

Sustentou, ainda, que seus argumentos têm amparo em Pareceres da própria SEFAZ/BA (nº 04207/2009, de 13/03/2009 e nº 05823/2009, de 08/04/2009).

Em conclusão, reiterou as preliminares de nulidade absoluta da autuação, por insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa e, meritoriamente, a procedência do feito somente em relação à infração 2, já quitada, e a improcedência em relação às demais.

Remetidos os autos à PGE/PROFIS para emissão de parecer, foi sugerido, de acordo com o que vem sendo decidido pelas CJFs do CONSEF, no sentido de não ser devido o ICMS por antecipação parcial, nas hipóteses de aquisição interestadual de mercadorias por contribuintes inscritos na condição de Especial, se não se destinarem a comercialização, que o feito fosse baixado em diligência (fl. 597).

Em Pauta Suplementar, no dia 25/08/2010, esta 1ª CJF, ao examinar a solicitação apresentada pela PGE/PROFIS, observou que o Recurso Voluntário suscitou a nulidade da decisão da Junta de Julgamento Fiscal, relativamente à infração 1, sob o argumento de que o pedido de diligência, formulado na impugnação, não foi apreciado no julgamento.

No mérito, verificou-se que o contribuinte estava inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de normal, e não como especial, como entendeu a douta Procuradora.

Portanto, decidiu esta 1ª Câmara retornar os autos à PGE/PROFIS, para que se manifestasse sobre a preliminar de nulidade arguida e, caso ultrapassada, se persistiria na necessidade de realização de diligência.

Em seguida, o Parecer de fl. 609 (verso) dos autos, da lavra da Drª. Maria Dulce Baleeiro Costa, consignou o Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida, sob o fundamento de que a questão que se pretendia esclarecer com a diligência solicitada na defesa (cálculo do ICMS) foi explicitada pela decisão da JJF, razão pela qual não vislumbrava a nulidade arguida.

Destacou, também, que a CJF alertou para o fato do autuado se encontrar inscrito como “Normal” e não na condição “Especial”, disso decorrendo o descabimento da diligência antes sugerida.

Asseverou, ainda, que a JJF, após analisar os documentos, concluiu que as aquisições foram para comercialização, inexistindo razões recursais capazes de afastar tal conclusão.

VOTO

O Recurso Voluntário apresentou as razões do inconformismo do contribuinte com a decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou totalmente procedente o Auto de Infração epigrafado, onde se exige ICMS, no valor total de R\$198.835,44, acrescido de multa de 60%, decorrente das três infrações supra descritas, sendo objeto desta irresignação apenas as infrações tituladas com 1 e 3, já que a imputação 02 foi reconhecida e quitada.

Inicialmente, quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação da existência de insegurança na determinação da infração, nenhuma razão assiste ao recorrente, não podendo o pleito ser acolhido, na medida em que, no Auto, não se vislumbra qualquer mácula capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício, inexistindo ofensa ao princípio da legalidade ou ao da motivação dos atos administrativos, porquanto a peça inicial traz expressamente os dispositivos legais infringidos, bem como a multa prevista na lei para a infração imputada, além de se embasar nos documentos fiscais e registros de entrada do autuado, acostados ao feito, comprovando, sem margem à tergiversação, a ocorrência da infração cometida pelo sujeito passivo.

Outrossim, a questão prévia de nulidade levantada no Recurso Voluntário, atinente ao cerceamento do direito de defesa, em razão de não ter sido acatado, quando do julgamento de primeira instância, o pedido de realização de revisão fiscal, por agente estranho ao feito, destaco que a JJF apreciou o referido pedido em pauta Suplementar no dia 23/03/2010, justificando o não acolhimento no fato de se encontrarem nos autos todos os elementos necessários à instrução e julgamento do feito, nesse passo, desconfigurada qualquer ofensa ao direito de defesa do contribuinte.

De outra parte, a reiterada postulação contida no Recurso Voluntário, no sentido de ser determinada uma revisão fiscal, por auditor estranho ao feito, não merece acolhimento, devendo ser rechaçada, uma vez que as provas residentes na procedimentalidade (fls. 11 a 526), especificamente as cópias das notas fiscais das mercadorias adquiridas pela própria empresa, demonstrativos de apuração do imposto, são elementos informativos mais do que suficientes para embasar a exigência fiscal, dando efetivo suporte da infração cometida, apresentando-se, igualmente, desnecessária a perícia fiscal, porquanto a prova do fato imputado ao contribuinte independe de conhecimento especializado.

Destaque-se que tal negativa encontra amparo na legislação processual administrativa baiana - RPAF/BA - precisamente no art. 147, adiante reproduzido:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

.....

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;”

Meritoriamente, o Recurso Voluntário limitou-se, tão-somente, a sustentar a não-incidência do ICMS nas operações desenvolvidas pelo sujeito passivo, com base na tese de que as operações consistiam em prestação de serviços (reforma de transformadores elétricos), com aplicação de peças, incluídas na prestação de serviço e, por isso, sujeitas apenas à incidência do ISS.

Argumentou se encontrar a sua atividade prevista na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, item 14.01 – lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

Assim, defendeu a não-incidência do ICMS, porquanto, no momento em que as mercadorias adquiridas foram utilizadas na execução de um serviço, constante da relação de serviços da LC116/2003, sobre elas não mais incidiria ICMS, e sim ISS, já que representavam meio pelo qual o serviço foi realizado.

Sucedem que a própria fundamentação trazida pelo contribuinte confirma, sem sombras de dúvidas, que no tipo de prestação de serviço objeto da lide e atestada pela empresa, as peças e partes empregadas na reforma dos transformadores se encontram sujeitas ao ICMS, devendo ser consideradas no conceito de mercadorias adquiridas para comercialização, por conseguinte enquadradas no provisionamento do RICMS/97 do Estado da Bahia, no seu artigo 352-A, o qual estatui:

“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;

II - contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.”

Por outro lado, o autuante, na sua informação fiscal de fl. 539, afirmou que “as mercadorias adquiridas pela impugnante são repassadas e cobradas dos clientes, conforme pode ser visto nas notas fiscais de vendas e nas apurações dos valores das DMAs apresentadas pelo contribuinte”, assertiva esta, em nenhum momento, contestada pelo recorrente.

Ressalte-se, ainda, o fato de o sujeito passivo, durante a ação fiscal (12/04/2007 a 31/12/2008), se encontrar inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Normal”, com apuração do imposto através de “C/Corrente Fiscal”, consoante atestam os Dados Cadastrais e Histórico de Condição (fls. 600 e 602 do PAF).

Por fim, no Contrato n° 4600015058, celebrado pelo recorrente com a COELBA, verifica-se, na cláusula que se reporta às formas e condição de pagamento, os seguintes elementos que ratificam a natureza da operação em discussão:

“8. DO PREÇO E DA FORMA DE PAGAMENTO.

8.1 O valor total da presente contratação é de R\$ 13.312.800,00 (Treze milhões, trezentos e doze mil e oitocentos reais).

8.1.1 Do valor acima, 13% (treze por cento) é referente a serviço e 87% (oitenta e sete por cento) é referente a material.

(...)

8.3.2 As notas fiscais/faturas a serem emitidas pela CONTRATADA em decorrência deste CONTRATO deverão refletir expressamente a proporção definida na sub-cláusula “8.1.1.” acima, sempre que versarem conjuntamente sobre serviços e material, discriminando-os em detalhes.

Nesse contexto, é imperioso concluir que as aquisições de mercadorias de que tratam as imputações 1 e 3, objetos do presente recurso, destinam-se à comercialização, no âmbito de um contrato de atividade mista, sujeito aos ICMS e ISS.

Em suma, diante de tais considerações, e acompanhando o parecer opinativo da PGE/PROFIS de fl. 610 (verso), mantenho, na íntegra, a decisão recorrida, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE e, decorrentemente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração n° **279733.5001/08-2**, lavrado contra **RHEDE TRANSFORMADORES E EQUIPAMENTOS LTDA. (RHEDE RECICLAR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$198.140,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os pagamentos já efetuados.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

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