

A. I. Nº - 130070.0004/10-0
AUTUADO - PERBRÁS – EMPRESA BRASILEIRA DE PERFURAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - ELOAN DA SILVA FERREIRA
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 28. 06. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0173-01/11

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS, ADQUIRIDAS POR ESTABELECIMENTO COM INSCRIÇÃO ESPECIAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a empresa atua no ramo de perfuração e restauração de poços de petróleo, assistência técnica e atividades afins, e que as mercadorias adquiridas são utilizadas na prestação de serviços sem a incidência do ICMS. Infração descaracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 21/12/2010, 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, nos meses de março, maio, junho e setembro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008, março a junho, agosto, novembro e dezembro de 2009, exigindo imposto no valor de R\$74.174,21, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 197 a 214, argumentando que tem como objeto a prestação de serviços de “perfuração, completação, restauração, estimulação, pescaria, abandono de poços petrolíferos, assistência técnica, navegação de apoio portuário e serviços técnicos relacionados com essa atividade, mediante contratos com a Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás e outras entidades; manutenção mecânica, elétrica, pneumática e hidráulica em equipamentos, e caldeiraria”, serviços expressamente previstos na lista anexa à Lei Complementar 116, no item 7, 7.02.

Realça que em razão da natureza desses serviços, o RICMS/BA lhe impõe a obrigação de ser inscrito no Estado, na condição de contribuinte especial. Diz ter ficado surpreso ao tomar ciência do Auto de Infração, através do qual o Fisco concluiu que “deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação”.

Salienta que o Auto de Infração não pode prosperar, pelos seguintes motivos: padece de uma série de vícios formais e cerceia a sua defesa, uma vez que o enquadramento legal da infração foi equivocado, por indicar dispositivo genérico e não o específico aplicável ao caso e o enquadramento legal foi fundado em regulamento e não em lei; e como é prestador de serviços de perfuração de poços, está sujeito ao recolhimento do Imposto Sobre Serviços (ISS) e não ao ICMS, descabendo a exigência da antecipação parcial do ICMS, em função da compra de mercadorias em outros estados, uma vez que não encontra respaldo na Lei Complementar 87/96 e na Constituição Federal de 1988.

Como preliminar de nulidade da autuação, aduz que o direito à ampla defesa e ao contraditório é cláusula pétrea do sistema de garantias e direitos, expresso no art. 5º, inciso LV da Constituição. Diz

que para esse princípio se efetivar não basta que se dê oportunidade de manifestação no processo, sendo essencial que o autuado esteja ciente das acusações, para exercer a defesa de forma completa, e fazer a contraprova dos fatos. Apresenta o entendimento de Dirley da Cunha Júnior sobre o tema.

Observa que o RPAF/BA traz a ampla defesa e o contraditório como princípios do processo, além de dispor sobre requisitos mínimos que devem estar presentes nos autos para que o contribuinte possa ter conhecimento do fato ilícito que ensejou a ação fiscal e a constituição de eventual crédito tributário, sob pena de nulidade. Utiliza-se de jurisprudência nesse sentido e assevera que o Auto de Infração está eivado por vícios insanáveis, que ensejam a sua nulidade.

Ressalta que o enquadramento legal é equivocado e genérico, afirmando que a indicação dos dispositivos que embasam a autuação é elemento fundamental para a defesa do contribuinte, para poder averiguar com detalhes a infração que a ele é imputada, mesmo porque a sua indicação decorre ainda do princípio da tipicidade cerrada da tributação. Faz uso do disposto no art. 39, inciso V e alíneas do RPAF/BA, bem como das palavras proferidas por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez sobre a importância da correta tipificação legal do Auto de Infração.

Transcreve os dispositivos legais que fundamentaram a infração, lembrando que os elementos essenciais para o surgimento do dever jurídico de pagar imposto estão no enquadramento legal do Auto de Infração, para que o contribuinte possa, de forma segura, ter acesso ao que lhe é imputado, para se defender, devendo estar presentes os elementos essenciais da norma jurídica tributária, sob pena de restar amplamente prejudicada a defesa do contribuinte.

Alega que os referidos dispositivos trazem apenas a base de cálculo, o momento do pagamento e a regra que autoriza a antecipação parcial do tributo, de modo que sem saber qual a alíquota aplicável e qual o fato que ensejaria a incidência do imposto, fica prejudicada a defesa, sendo nula a autuação. Acrescenta que o fundamento legal traz incisos amplos, que não permitem inferir qual a infração e apresenta indagações a respeito das variadas situações que podem ocorrer, a depender da aplicação de cada um dos dispositivos regulamentares apontados no lançamento.

Frisa que sem saber ao certo do que está sendo “acusado”, sobre qual o motivo pelo qual está sendo imputada a infração, não há como se defender, uma vez que para cada uma das hipóteses levantadas o arcabouço teórico da defesa e probatório deveriam ser diferentes. Discute, também, a respeito da diversidade de possibilidades que podem advir do enquadramento atinente ao art. 352-A, ressaltando que a defesa não pode basear-se em suposições.

Apresenta decisão relativa à necessidade de que esteja indicada no processo a disposição legal infringida, além de tese defendida por Leandro Paulsen a respeito do assunto, salientando que o Auto de Infração deve ser anulado.

Na sequência, aduz que a capitulação legal apontada no Auto de Infração é fundada apenas em dispositivos de regulamento administrativo, aprovado por decreto, quando deveria se basear em dispositivo de lei. Lembra que em matéria tributária a legalidade é estrita, estando restrita à lei a imposição de obrigações e deveres ao contribuinte, conforme dispõe a Constituição, através dos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I. Cita, ainda, lição de Hugo de Brito Machado.

Aduz que a incidência da norma jurídica tributária não decorre de regra disposta em decreto ou regulamento, e nem se poderia imputar responsabilidade ao contribuinte por descumprir decreto. Traz à colação o pensamento de Leandro Paulsen sobre este ponto e requer a nulidade da autuação.

Destaca que o mérito da imputação também é equivocado, uma vez que foi autuado por ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados. Frisa que, no entanto, não é devida a antecipação

parcial por empresa destinatária da mercadoria que seja prestadora de serviço. Afirma que o art. 352-A do RICMS/BA extrapolou a Lei nº 7.014/96 e a Constituição Federal.

Utiliza-se do art. 150 da Constituição, ressaltando que só é permitida a cobrança da alíquota interestadual no caso de aquisições da mercadoria por contribuintes do imposto estadual, sendo que o defendente não é contribuinte do ICMS e sim do ISS. Acrescenta que a Lei 7.014/96, através do art. 3º, § 1º, inciso I, repete a mesma regra, indicando que não é devido o pagamento em questão, nas aquisições de mercadorias efetuadas por prestador de serviço, para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza.

Observa que a Lei nº 12.040/2010 introduziu na Lei do ICMS da Bahia (nº 7.014/96), o § 8º ao art. 8º, excluindo expressamente, por meio do seu inciso IV, a incidência do imposto nestes casos, conforme transcreveu. Afirma que não se pode dizer que o fato de a alteração na Lei ter sido publicada após a lavratura do Auto de Infração impediria a sua retroação, pois a própria Constituição veda a incidência do ICMS neste caso, bem como aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “b” do CTN.

Frisa que a jurisprudência dos tribunais superiores tem reiteradamente decidido que prestadores de serviços, consumidores finais das mercadorias não são sujeitos passivos do ICMS, não podendo ser exigido o recolhimento de qualquer parcela do imposto por antecipação, conforme decisões relativas aos processos 568.695-Agr e RE 356.335-Agr, oriundos do STF e o REsp 1135489/AL, emanado do STJ. Transcreve, também, o entendimento manifestado por Hugo de Brito Machado a respeito da questão, salientando que resta demonstrada a total improcedência da autuação.

Requer que a Junta de Julgamento julgue nulo ou improcedente o Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 223 a 225, destacando que o contribuinte tem a atividade de apoio à extração de petróleo e gás, sendo inscrito no Cadastro de ICMS do Estado da Bahia, na condição de especial, de modo que o fundamento legal para a exigência do tributo está expresso no transcrito art. 352-A, § 3º, inciso I do RICMS-BA.

Salienta que a despeito da clareza desses dispositivos, a defesa seguiu uma linha de argumentação visando desqualificar o lançamento pela via das nulidades, aduzindo que o Auto de Infração padece de vícios formais e cerceia a sua defesa, sob a alegação de que o enquadramento legal da infração é equivocado, por indicar dispositivo genérico e não o específico possivelmente aplicável ao caso, e o enquadramento legal foi fundado em regulamento e não em lei.

Ressalta que a fundamentação legal indicada no Auto de Infração está correta e, mesmo que contivesse qualquer incorreção, segundo o disposto no art. 19 do RPAF/BA, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, restando ultrapassada essa tese da defesa.

Entende que deve se abster de comentar sobre o fato de o enquadramento legal estar fundado em regulamento e não em lei, tendo em vista o princípio de subordinação do autuante à norma regulamentar, tratando-se de discussão que extrapola o âmbito do contencioso administrativo.

Aduz que as aquisições interestaduais de mercadorias, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial, “natureza – ISS”, estão sujeitas ao pagamento da antecipação parcial prevista no inciso I do § 3º do art. 352-A do RICMS/BA.

Conclui que a exigência fiscal está devidamente amparada pela norma regulamentar, razão pela qual corrobora o Auto de Infração em todos os seus termos, sugerindo a sua procedência.

VOTO

Inicialmente, versarei a respeito das preliminares de nulidade suscitadas pelo impugnante. Não existe nenhum fundamento a alegação de que o enquadramento legal encontra-se equivocado, por indicar dispositivo genérico. Percebo que os dispositivos legais se encontram indicados de forma correta, reportando-se à situação fática contida na acusação fiscal, que corresponde à falta de recolhimento do ICMS atinente à antecipação parcial, devido pelas aquisições de mercadorias em outros estados. Observo que apesar de não terem sido citadas as alíneas dos artigos citados no enquadramento da infração, este fato não implicou em dificuldade de entendimento sobre a indicação da irregularidade atribuída ao contribuinte, que, inclusive, demonstrou na sua impugnação efetivamente conhecer do que estava sendo acusado, de modo que inexistiu o suposto cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto à afirmação de que a acusação se amparou em regulamento e não em lei, observo que em relação a este ponto, o art. 19 do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, estabelecendo que “a indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente”. 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 fundamenta esse imposto; aponta o enquadramento da infração imputada ao autuado; descreve devidamente a infração no campo próprio, assim como apresenta o percentual da multa sugerida, as bases de cálculo e a alíquota pertinente.

Considerando, ademais, que a infração se encontra descrita de forma clara e que nos demonstrativos correspondentes foram delineados os fatos e os montantes do imposto devido, descabe a afirmação de que teriam ocorrido vícios formais no lançamento, de modo que o ato administrativo é plenamente válido. Descabe, também aqui, a alegação de que teria ocorrido preterição do direito de exercício da ampla defesa, já que todos os fatos foram descritos de forma clara e precisa, bem como foram disponibilizadas ao defendente as cópias reprográficas dos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, nos quais se encontram perfeitamente indicados como foram apurados os valores consignados no lançamento, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena.

Tendo em vista os argumentos delineados acima, torna-se também descaracterizada a alegação de que o Auto de Infração contraria os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, haja vista que a infração imputada tem previsão objetiva na legislação tributária atinente ao ICMS.

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/BA, não ocorrendo ofensa a nenhum dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, 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 na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No que se refere à citação ao disposto no inciso IV do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, ressalto que o art. 8º dessa Lei se reporta exclusivamente à denominada “antecipação tributária total”, não se referindo, assim, à situação dos autos, que trata da antecipação parcial.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da legislação tributária deste Estado, deixo de apreciá-la, tendo em vista que de acordo com o art. 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade.

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 de outros estados, com destinação equiparada à comercialização, com base no item I, do § 3º da art. 352-A do RICMSA/BA, isto é, por se referir a pessoa jurídica inscrita no cadastro do ICMS na condição de especial, que adquire mercadorias cujo imposto foi calculado com base na alíquota interestadual.

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

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

Para o deslinde da presente questão faz-se necessária uma análise de qual a atividade desenvolvida pelo autuado. Verificando a Consolidação do Contrato Social da empresa, constato que a sociedade tem como objeto as atividades de “perfuração, completação, restauração, estimulação, pescaria, abandono de poços petrolíferos, assistência técnica, navegação de apoio portuário e serviços técnicos relacionados com essa atividade, mediante contratos com a Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás e outras entidades devidamente autorizadas; manutenção mecânica, elétrica, pneumática e hidráulica em equipamentos, e caldeiraria; bem como a importação de máquinas e equipamentos necessários à consecução de sua finalidade.”

Acrescento que através de pesquisa ao INC/SEFAZ – Informações do Contribuinte, constatei que o impugnante está inscrito no CAD-ICMS/BA como contribuinte “especial” com código de atividade 910.600 – “atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural”.

Uma verificação das notas fiscais arroladas no levantamento mostra que os materiais adquiridos pelo autuado têm afinidade com o tipo de atividade desenvolvida, haja vista que se referem a calibrador de pressão, bomba de engrenagem, gerador de energia, carreta semi-reboque, manômetro, indicador de temperatura, filtros, veículos, sonda de produção, microcomputador, equipamentos de segurança, conexões diversas, bomba hidráulica, etc.

Ressalto que para o caso em tela o § 3º do art. 352-A do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência do fato gerador, que transcrevo abaixo, estabelece que devem ser consideradas como destinadas à comercialização as aquisições interestaduais 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;

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

Assim, se faz necessária uma análise conjunta do disposto do referido art. 352-A e em seu § 3º, para o fim específico de se constatar a efetiva configuração da equiparação das aquisições sob análise como tendo sido realizadas para comercialização. Tendo em vista que o impugnante desenvolve atividades não alcançadas pela incidência do ICMS, sujeitas exclusivamente ao ISS (tributo de competência municipal) e que os materiais adquiridos se prestam à aplicação nesses serviços, entendendo restar descaracterizada a equiparação prevista no transcrito § 3º.

Ademais, da leitura do disposto no inciso V do art. 3º da Lei Complementar nº. 87/96, que transcrevo abaixo, depreendo que as operações objeto da autuação se referem à aquisição de bens de uso/consumo praticadas por estabelecimento não contribuinte do ICMS, e sem incidência do imposto.

"Art. 3º O imposto não incide sobre:

...

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a serem utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;"

Vale aqui lembrar que através de seu art. 12-A, a Lei nº 7.014/96 definiu o fato gerador do ICMS relativo à antecipação parcial como sendo *"as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização"*, e no seu § 1º estabeleceu que a antecipação parcial *"não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção e não-incidência"*. Assim, entendendo que a operação mercantil aqui analisada não se refere à aquisição de mercadoria destinada à comercialização, não se configurando a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme definido nas Leis Complementar e Estadual acima reportadas.

Acrescento que tendo em vista que no presente caso trata-se de operações interestaduais de aquisição de bens de uso/consumo, destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é aquela prevista para as operações internas, em conformidade com a alínea "b" do inciso VII do art. 155 da Constituição Federal de 1988. Como vários remetentes aplicaram a alíquota prevista para as operações interestaduais e não para as internas, neste caso o imposto que deixou de ser recolhido é devido ao Estado onde estão localizados os remetentes das mercadorias, não cabendo à Bahia exigir a diferença do imposto correspondente.

Ademais, o CONSEF tem se manifestado reiteradamente no sentido de que nos casos de empresas cujas atividades se refiram exclusivamente à prestação de serviços, não é devida a cobrança do ICMS correspondente à antecipação parcial, quando da aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao exercício de suas atividades, a exemplo dos Acórdãos CJF de nºs 0286-12/06, 0124-11/07 e 0188-12/10, sendo que deste último transcrevo trecho do voto proferido pelo eminente Conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho:

"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 no inciso IX do art. 61, deduzido o 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.

Daí 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.”

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **130070.0004/10-0**, lavrado contra **PERBRÁS – EMPRESA BRASILEIRA DE PERFURAÇÕES LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR