

A. I. N° - 196900.0015/18-0
AUTUADO - ÁGUA VIVA COMÉRCIO E PERFURAÇÃO DE POÇOS LTDA. - EPP
AUTUANTE - JOSÉ MARIA MATOS MONTALVAN ESTEVES
ORIGEM - DAT SUL/INFAZ CENTRO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13/11/2023

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0175-01/23-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. A antecipação parcial devida por contribuinte optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional deverá ser calculada de acordo com a regra prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, devendo ser aplicada a alíquota prevista na alínea IV do art. 16 da Lei 7.014/96, acrescido de dois pontos percentuais correspondentes ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 29/06/2018, exige ICMS no valor histórico de R\$ 144.360,25, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade:

Infração 01 - 07.21.04 - Efetuou recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de janeiro, março a agosto, novembro e dezembro de 2013; abril, julho a dezembro de 2014; fevereiro, abril, julho, outubro e dezembro de 2015; fevereiro de 2016; maio a julho e setembro de 2017.

Enquadramento Legal: art. 12-A, da Lei 7.014/96 C/C art. 321, VII, “b”, do RICMS publicado pelo Decreto 13.780/2012.

Multa Aplicada: art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 18/07/2018, e ingressou com defesa administrativa em 14/09/2018, peça processual que se encontra anexada às fls. 30 a 37. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos à fl. 38.

A Impugnante inicia sua peça defensiva fazendo um breve resumo sobre a acusação fiscal.

Em seguida comenta que a empresa atua no ramo da construção civil, mais precisamente na perfuração de poços tubulares (artesianos), bem como com a instalação, manutenção e limpeza dos mesmos. Acrescenta que para prestação do serviço que se propõe, também fornece mercadorias, que são agregadas à prestação do serviço, tais como motores para bombear água dos poços, além de adquirir materiais para uso na atividade.

Esclarece que o serviço se divide entre perfuração e instalação, sendo que o primeiro se consubstancia na utilização de maquinário para perfurar o solo e o segundo compreende o serviço de instalação de bombas, caixas d'água, canos, ou seja, todos os equipamentos necessários para possibilitar a captação de água, caso seja constatada na perfuração.

A esse respeito, aduz que o contrato social da empresa descreve assim sua atividade:

“comércio varejista de peças e equipamentos agrícolas, perfuração e construção de poços de água tubular e caixa d’água, comércio varejistas de material elétrico e hidráulico, instalação de rede elétrica e hidráulica e serviços prestados a empresas”

Expõe que na mesma linha é o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, e que também possui sítio eletrônico, www.aguaviva.com.br, onde descreve os serviços que coloca à disposição dos contratantes, pelo que diz ser nítido à atividade de prestação de serviço.

Pontua que em se tratando de empresa de prestação de serviço, necessário se faz analisar a sua tributação à luz da Lei Complementar 116/03, que dispõe sobre o ISS, cujo art. 1º, traz à colação.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Da leitura do dispositivo supracitado entende que o fato gerador do tributo é a prestação de serviço constante de lista anexa à lei, frisando ainda que incide o imposto mesmo que o serviço não constitua atividade preponderante da empresa. Considera ser suficiente que a empresa preste serviço constante da lista para atrair a incidência do referido imposto.

Assinala que o serviço de perfuração de poços está previsto no item 7.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, e que desse modo sobre tal atividade a competência de tributar é municipal, por meio do ISS.

Destaca ainda o parágrafo 2º do art. 1º da Lei Complementar 116/03:

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Pontua que nesse diapasão, a Lei Complementar em foco, nos casos em que atraem a incidência do ISS e ressalvada as exceções expressas na lista anexa, afasta a competência do ICMS, inclusive para os casos em que a prestação do serviço envolva o fornecimento de mercadorias.

Enfatiza que o dispositivo deixa claro que a competência para tributar é municipal, ou seja, do ISS, de modo que, uma vez que a atividade da autuada está inserida no item 7.02 da lista anexa da Lei Complementar 116/03, não haverá a incidência de ICMS, inclusive nas operações de fornecimento de mercadorias, por expressa previsão legal. Conclui que a tributação da empresa será feita pelo ISS sobre o valor total do serviço prestado.

Em seguida passa a analisar as ressalvas a que o dispositivo faz menção, as quais permitem a incidência de ICMS em operações realizadas por empresas prestadoras de serviços que integrem a lista anexa da Lei. Ressalta, contudo, que o dispositivo é claro em determinar que a regra é a não incidência do ICMS, sendo que as exceções estão expressamente previstas na própria lista anexa. Dessa forma, assevera que atualmente a lista anexa à Lei Complementar 116/03 possui 5 (cinco) exceções expressas, nos itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11.

Comenta que interessa analisar a exceção contida no item 7.02 que compreende o serviço de perfuração de poços, cujo teor transcreve:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Diz restar evidente que haverá a incidência de ICMS para o fornecimento de mercadorias, nos

casos dos serviços descritos no item 7.02, somente quanto àquelas produzidas pelo prestador fora do local da prestação do serviço.

Afirma que não produz mercadorias, mas sim fornece aquelas necessárias à prestação do serviço de instalação de poços, adquirida de terceiros, a exemplo dos motores para bombeamento de água. Dessa forma, considera que o fornecimento de mercadorias operado pela empresa não se enquadra na exceção objeto de análise, não havendo que se falar, portanto, em incidência de ICMS.

Na sequência consigna ser também o entendimento pacífico no âmbito do Superior Tribunal de Justiça de que, em se tratando de operações mistas, incide ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a Lei Complementar 116/03.

Na ocasião transcreve trechos dos seguintes julgados: REsp 1.389.891/MG, REsp 1.307.824/SP, Resp 1.168.488/SP e o REsp 1.102.838/RS.

Menciona que corroborando o alegado, a Lei Estadual 7.014/96, em seu art. 8, § 8º, IV, é expresso em determinar que não se fará retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza definido em Lei Complementar como de competência tributária dos municípios, sendo a mercadoria destinada a emprego na prestação de tal serviço, a menos que haja indicação expressa em Lei Complementar acerca da incidência do ICMS.

Afirma que não é o caso dos autos, e que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, uma vez que pela atividade que exerce, a empresa não está sujeita a incidência de ICMS.

Passa em seguida a analisar o enquadramento legal apontado na autuação, aduzindo que a antecipação parcial, nos termos do art. 12-A da Lei 7.014/96, pressupõe a “comercialização” da mercadoria, mas que os itens questionados foram adquiridos para uso ou para serem incorporados ao ativo permanente da empresa.

Com referência ao demonstrativo elaborado pelo autuante, cita como exemplo, a aquisição de um compressor, em maio/2013, explicando que se trata de equipamento utilizado para prestação do serviço de perfuração, tendo a função de alimentar com energia a perfuratriz, esta responsável por perfurar o solo, sendo destinada, portanto, ao ativo permanente da empresa. Dessa forma, contesta a exigência do imposto, dizendo que o equipamento é claramente de uso direto na atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, de modo que não há que se falar em incidência de ICMS.

Afirma que, do mesmo modo, os demais itens questionados na autuação são produtos utilizados na prestação do serviço, e para uso da empresa, não havendo, portanto, comercialização.

Acrescenta que indicou, na lista de produtos adquiridos no período de 2013 a 2017, a utilidade na prestação do serviço dos mesmos, corroborando a argumentação de que não há comercialização/revenda, e consequentemente a incidência do imposto combatido.

Ao final, requer a anulação integral do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 100/101, inicialmente expondo que em visita ao estabelecimento, no dia 15/06/2018, quando foi entregue a intimação para apresentação de documentos, conforme atesta o documento à fl. 06, constatou tratar-se de empresa com atividade mista, ou seja, concomitante com a prestação de serviços de perfuração de poços artesianos, realiza a venda de mercadorias não vinculadas à prestação de serviços.

Assevera que esse fato é admitido pela própria Defesa, na sua peça impugnatória.

Entende não restar dúvida que o contribuinte pratica venda direta de mercadorias desvinculadas da prestação de serviços, e acrescenta que o levantamento fiscal foi pautado por essa premissa. Explica que adotou como critério de segregação de mercadorias destinadas ou não à comercialização direta, a tributação constante nas notas fiscais de aquisição interestadual de

mercadorias.

Esclarece que, dessa forma, quando nas notas fiscais de aquisição havia o destaque de alíquota interestadual, ou seja, 4% (quatro por cento), 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento), considerou que a mercadoria seria destinada à comercialização; quando o destaque foi feito com a alíquota cheia, ou seja, a alíquota de 17% (dezessete por cento) ou 18% (dezoito por cento), considerou que se destinava à prestação de serviços.

Expõe que isso foi feito considerando que cabe ao adquirente da mercadoria informar aos seus fornecedores a sua condição de prestador de serviço ou não, para direcionar a correta tributação da operação.

Aduz que não adotar esse critério favoreceria indevidamente o autuado, em prejuízo da Fazenda Pública Estadual, visto que foi aplicada nas notas fiscais de aquisição carga tributária menor do que a devida, em prejuízo do Estado de destino, na vigência do compartilhamento da carga tributária, através da Emenda Constitucional 87/2015.

Pontua que a referida Emenda, determinou o pagamento pelo remetente da diferença de alíquota para o Estado de destino, ou em prejuízo do Estado remetente, antes da entrada em vigor da legislação de compartilhamento, por não receber integralmente a tributação devida, 17% (dezessete por cento) ou 18% (dezoito por cento). Acrescenta que nestes casos, não importando a destinação a ser dada à mercadoria, implicando, também, em concorrência desleal ao permitir que pudesse praticar preços menores, em face da menor tributação obtida de forma irregular.

Salienta que o contribuinte não trouxe a conhecimento da fiscalização os livros fiscais de apuração do ISS (Livro de Apuração do ISS) ou qualquer controle interno que comprovasse a segregação das mercadorias.

Ao final, dizendo que a Defesa não apontou qualquer irregularidade no levantamento fiscal, mantém na integralidade os valores de ICMS apurados.

VOTO

Inicialmente verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente lançamento de ofício refere-se à exigência de imposto, acusando o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado

O autuado alegou ser prestadora de serviços, contribuinte do ISSQN, e que dessa forma não estaria compelida a fazer qualquer recolhimento de ICMS. Para isso, transcreve determinações contidas na Lei Complementar 116/03, cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e, por fim, alega não ter ocorrido o fato gerador do ICMS.

De início, é fato que o autuado durante o período objeto da autuação possuía inscrição estadual, inclusive fazendo recolhimentos de ICMS.

Registre-se, ainda, que o sujeito passivo tinha em seu cadastro na Sefaz como atividade principal o comércio varejista de outros produtos, sendo que apenas na atividade secundária constava a realização de obras no ramo da construção civil.

A esse respeito, o próprio autuado aduziu que em seu contrato social sua atividade é descrita da

seguinte forma: “comércio varejista de peças e equipamentos agrícolas, perfuração e construção de poços de água tubular e caixa d’água, comércio varejistas de material elétrico e hidráulico, instalação de rede elétrica e hidráulica e serviços prestados a empresas”

Ademais, o impugnante não logrou comprovar a alegação de que os produtos objeto da autuação teriam destinação para a prestação de serviços de perfuração de poços tubulares (artesianos), bem como com a instalação, manutenção e limpeza dos mesmos

De acordo com as mercadorias que foram objeto da autuação, relativas às operações constantes da mídia à fl. 22, verifica-se que se trata de produtos que são próprios de comercialização pelo autuado, de acordo com sua atividade principal.

Ressalto que exercendo atividades mistas, o sujeito passivo deveria efetuar o recolhimento do Simples Nacional com segregação dos valores referente ao ICMS e ao ISS, o que não restou comprovado.

O artigo 123 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive, levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo diploma legal.

Friso, também, que concordo com a forma de apuração realizada pelo autuante que considerou como mercadoria destinada à comercialização apenas as notas fiscais de aquisição onde constavam o destaque de alíquota interestadual; ao passo que as aquisições onde foram utilizadas a alíquota cheia, foram consideradas acertadamente como destinadas à prestação de serviços, sem a consequente cobrança da antecipação.

Destaco que ao não ser utilizada a alíquota destinada para não contribuinte nas aquisições questionadas, o autuado realizou operações com valor reduzido, uma vez que o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual não constou nos documentos fiscais, e consequentemente não foram repassados para o estado da Bahia.

Interessante, ainda, falar-se no “*venire contra factum proprium*”, que é a vedação do comportamento contraditório, ou seja, não pode uma pessoa ou ente, durante certo período de tempo, gerar expectativas na outra e, subitamente, agir de forma oposta, criando uma contradição.

Os quatro elementos abaixo fazem a caracterização do “*Venire*”:

- i) um “*factum proprium*”, isto é, uma conduta inicial (aquisição de mercadorias);
- ii) a legítima confiança de outrem na conservação do sentido objetivo desta conduta (inscrição estadual);
- iii) um comportamento contraditório com este sentido objetivo (utilizar a inscrição para definição da alíquota e alegar não ser contribuinte);
- iv) um dano: em razão da conduta contraditória do contribuinte (o Estado da Bahia deixou de receber o imposto que cabia aos cofres públicos).

Destarte, considerando que nas operações questionadas houve enriquecimento ilícito para o autuado em detrimento do erário estadual, a exigência contida na infração em análise é subsistente.

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 **196900.0015/18-0**, lavrado contra **ÁGUA VIVA COMÉRCIO E PERFURAÇÃO DE POÇOS LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 144.360,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR

