

A. I. Nº - 151301.0051/06-5  
AUTUADO - INSTITUIÇÃO ADVENTISTA NORDESTE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL  
AUTUANTE - DAVI BORGES AZEVEDO  
ORIGEM - INFACRUCRUZ DAS ALMAS  
INTERNET - 06.03.07

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0022-02/07**

**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 prestação de serviço – ENSINO MÉDIO, e que as mercadorias adquiridas são utilizadas na prestação dos serviços sem a incidência do ICMS. Não acatada preliminar de nulidade. Infração descaracterizada. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 16/11/2006, para exigir ICMS no valor de R\$ 20.012,94, acrescido da multa de 60%, relativo a falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação.

O autuado apresenta impugnação, fls. 66 a 74, descrevendo inicialmente a infração objeto do Auto de Infração. Prossegue alegando, preliminarmente, que todos seus fornecedores têm conhecimento de que é inscrito no CAD-ICMS-BA como especial, enfatizando que a finalidade de suas atividades não é comercial e sim de consumo. Com isto, aduz que, inexistindo relação de causalidade entre a infração e a sua participação, há de se considerar equivocada e nula a autuação.

Ainda em sua preliminar alega que a autuação e exposição do ato infrator ocorreu de forma genérica, pois não se encontra elucidada no Auto de Infração em momento algum a ação ou omissão do autuado na conduta de tentar lesar os cofres do Estado. Afirma que o autuante deve demonstrar a existência do nexo causal entre o resultado danoso e a participação fática do autuado na prática do ato ou da omissão ou de qualquer elemento indiciário de culpabilidade. Assevera que autuar sem o devido indício de culpa contém a mácula da enépcia, por se tratar de formulação genérica, sem apontar de modo circunstanciado a participação do autuado.

Em relação ao mérito, alega não ser o fato de estar inscrito no CAD-ICMS-BA que necessariamente faz do inscrito contribuinte do ICMS, e que no seu caso a atividade preponderante consiste na prestação de serviço de educação, não sendo as compras do quanto necessário para a manutenção de suas atividades enquadradas como fato gerador do ICMS, tendo em vista que não está caracterizada a habitualidade da operação, tampouco a compra em grande volume de determinada mercadoria enseja, ou seja, fator determinante para configurar intuito comercial.

Cita ensinamento de Hugo de Brito Machado, além transcrever o art. 4º da Lei Complementar 87/96 com o intuito de explicitar o conceito de contribuinte do ICMS e reforçar suas características essenciais, quais sejam: natureza, habitualidade ou volume que caracterize intuito comercial na realização das operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Enfatiza que a atividade por ele exercida tem natureza de prestação de serviços, transcrevendo ensinamento de Sérgio Martins para evidenciar a conceituação de prestação de serviços cuja tributação é alcançada por imposto de competência dos municípios.

Para reforçar seu argumento em relação a atividade de prestação serviços por ele exercida, transcreve fragmento do Decreto-Lei nº 406/68, especificamente o item III do § 3º do art. 1º e o

item XXV do art. 8º, que versa sobre a não incidência do ICMS, aduzindo que de forma clara elucida o equívoco cometido pela autuação.

Transcreve também o § 3º do art. 352-A do RICMS-BA/97 para concluir que, depois das considerações alinhadas em sua defesa, o fato objeto do Auto de Infração não pode ser considerado como uma infração tributária, tendo em vista não ser contribuinte do ICMS, por isso, enseja-se a atipicidade da autuação. Frisa não haver a subsunção de suas condutas à especificidade do tipo legal do art. 1º da Lei nº 8.137/90.

No tocante a tipicidade, cita lição do Prof. Zelmo Denari, na qual é sustentada a tese de que, por via juízo de atipicidade, deve-se excluir os fatos atípicos, ou seja, as condutas não infratoras. Assevera que não constituído o ato de infração contra a ordem tributária, deve ser considerado absolvido de qualquer autuação dando por nula e extinta qualquer denúncia.

Diz que os fatos e dúvidas apontados na sua defesa corroboram com a inconstitucionalidade da autuação no que tange à instituição de impostos na forma preceituada pelo art. 150 da CF/88.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante, na sua informação fiscal, fls. 78 a 79, inicialmente discorre sobre a autuação e alegações defensivas. Salienta que o autuado alega não ser contribuinte do ICMS, e cita o art. 4º da Lei Complementar 87/96, os artigos do Decreto-Lei nº 8.137/90, além de considerar inconstitucional a autuação com base no art. 150 da CF/88.

Informa que o levantamento fiscal, por ele elaborado, que resultou no valor do imposto devido fora realizado de acordo com a legislação tributária em vigor, principalmente o RICMS-BA/97, transcrevendo, inclusive, o art. 352-A e seu § 3º.

Reafirma que o autuado adquiriu mercadorias para uso e consumo e como tal deveria ter recebido com as alíquotas internas (“alíquota cheia”) de cada estado fornecedor na condição de consumidor final. Acrescenta que, entretanto as mercadorias foram adquiridas com alíquotas interestaduais, ficando, desta forma, caracterizado a condição de contribuinte do imposto, conforme previsto no art. 36 do RICMS-BA/97, o qual transcreve seu caput, o § 1º e os incisos XIII e XIV.

Conclui mantendo a autuação e ratificando o valor do imposto lançado no montante de R\$ 20.012,94.

## VOTO

De plano deixo de acatar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação da ausência de exposição clara da ação infratora circunstanciada, por entender que restou evidenciado nos autos através da descrição contida no histórico da infração 01 – 07.15.01 que a acusação fiscal decorreu da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados para fins de comercialização, utilizada que fora a alíquota interestadual pelos emitentes das notas fiscais.

No que concerne ao mérito verifico que a acusação fiscal versa sobre a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados, adquiridas para fins de comercialização, destinação essa, equiparada no presente caso, tendo em vista que o autuado não comercializa mercadorias, por força do item I, do § 3º da art. 352-A do RICMS-BA/97, ou seja, pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial que adquiram mercadorias de outros estados cujo imposto tenha sido calculado com a alíquota interestadual.

A defesa requer a improcedência da autuação por não ser contribuinte do imposto.

O autuante em sua informação fiscal mantém a autuação se atendo a previsão preceituada 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 CAD-ICMS/BA na condição de especial.

Do exame nas peças e comprovações que integram o processo constato que:

- a) As notas fiscais acostadas às fls. 12 a 64, indicam que o autuado adquiriu em outros estados: “Papel, Placas de Ativo, Copos de refrigerante, Suporte de aço, Bife vegetal, Glúten de Trigo, Papel higiênico fofinho, além de outros”;
- b) O estabelecimento autuado INSTITUIÇÃO ADVENTISTA NORDESTE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL, está inscrito no CAD-ICMS/BA como contribuinte “Especial” com código de atividade 8520.100 – ENSINO MÉDIO, fl. 83.

Portanto, está devidamente caracterizada, que se trata de operação interestadual de aquisição de bens de uso ou consumo destinados à prestação de serviços de educação.

O inciso V do art. 3º da Lei Complementar 87/96 estabelece que:

“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; ”*

A Lei Estadual de nº 8.967/03 que instituiu o ICMS antecipação parcial no Estado da Bahia no seu art. 2º acrescentou os seguintes dispositivos à Lei nº 7.014/96:

*I - o art. 12-A, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004:*

*“12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, 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 III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”;*

...

*III - o inciso III ao caput do art. 23: em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.”;*

*IV - o § 6º ao art. 26:*

*“§ 6º O valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes inscritos na condição normal, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento”.*

Depreende-se da análise da operação mercantil objeto da autuação e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial, que se trata de operação de aquisição de bens de uso/consumo praticada por estabelecimento não contribuinte do ICMS, e sem incidência do imposto (art. 3º, V da LC 87/96).

Convém ressaltar que a Lei Estadual definiu como fato gerador do ICMS antecipação parcial (art. 12-A da Lei 7.014/96): “as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização”, e no seu parágrafo primeiro, estabeleceu que a antecipação parcial “não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por: isenção e não-incidência”. Já o parágrafo segundo autoriza o regulamento para fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.

Por isso, entendo que a operação mercantil objeto da autuação, conforme inicialmente exposto, não se refere à aquisição de mercadoria destinada à comercialização, portanto não ocorreu o fato gerador do imposto, conforme definido na Lei Complementar e Estadual, e tendo a mencionada Lei autorizado, tão-somente, que o regulamento fizesse exclusões de antecipação parcial, qualquer interpretação que venha ser dada ao § 3º do art. 352-A do RICMS-BA/97, colide com os dispositivos legais supra citados.

Frise-se ainda que, conforme disposto na legislação tributária relativa ao ICMS, em se tratando de operação mercantil interestadual de aquisição de bens de uso/consumo, destinados a não contribuinte do ICMS, na condição de consumidor final, a alíquota aplicável na operação é a prevista para as operações internas, consoante a alínea “b” do inciso VII do art. 155 da CF/88. Eis que, como no presente caso, os remetentes utilizaram nas operações, ora em lide, a alíquota prevista para as operações interestaduais, em vez da alíquota interna, o imposto que deixou de ser recolhido é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias, não figurando o Estado destinatário como pólo ativo desta relação jurídica.

Outrossim, o CONSEF, através de suas Câmaras, tem se manifestado reiteradamente, nos casos de empresas com atividade voltada exclusivamente à prestação de serviços, não ser devida a cobrança da Antecipação Parcial, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao exercício de suas atividades e não para comercialização.

Esta também tem sido a posição da PGE/PROFIS, como se verifica no teor no parecer, cujo trecho a seguir transcrito, opina pelo provimento do Recurso Voluntário que integra o Acórdão CJF 0286-12/06.

*“Observo que o fundamento utilizado pela d. JJF, em consonância com o entendimento externado pelo autuante não é, data vénia, mais adequado, pois o quanto previsto no § 3º do artigo 352-A do RICMS, 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 de parágrafo. Em sendo assim, entendo 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 podendo, pois, ser exigida a antecipação parcial do ICMS. Esse entendimento foi externado pela d 1ª CJF ao apreciar o Recurso voluntário do AI N° 175851119059, que teve como autuada a empresa GODIM E SOUZA LTDA, que exerce atividade gráfica.”*

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o não cometimento, por parte do autuado, da infração que lhe fora imputada.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 151301.0051/06-5, lavrado contra **INSTITUIÇÃO ADVENTISTA NORDESTE BRASILEIRA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL**.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR