

PROCESSO - A. I. Nº 295902.1204/07-0
RECORRENTE - BUFFONS SERVIÇOS AGROFLORESTAIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0259-01/08
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 09/12/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0410-11/08

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. A exigência do ICMS antecipação parcial só pode ser efetivada se restar demonstrado que as mercadorias adquiridas se destinavam a posterior comercialização. Caracterizada a improcedência da infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado com vistas a exigir ICMS no valor de R\$89.793,85, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a falta de recolhimento da antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de março/2004 a setembro/2007.

A Decisão impugnada foi proferida nos seguintes termos, *in verbis*:

“O Auto de Infração em exame traz a exigência da antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Não tem amparo fático o argumento do impugnante no que se refere à ausência dos motivos que contribuíram para a lavratura do Auto de Infração, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito que afastam qualquer dúvida sobre tais ausências, na medida em que descreve a inexistência de antecipação parcial do imposto, fundamentando com a indicação das notas fiscais, bem como de seus dados e cálculos; assim como indica a fundamentação de direito que se assenta especialmente nas disposições do inciso I, §3º do art. 352-A do RICMS/BA. Não foi identificada nenhuma violação aos requisitos para o devido processo legal, em questão, restando preservados o amplo direito à defesa e ao contraditório, visivelmente observado pelos amplos aspectos abordados pela defesa, bem como o preciso conhecimento dos fatos e correspondente infração imputados. Ressalto que a autuante com amparo na exigência de vinculação do ato administrativo do lançamento, atendeu ao que dispõe a legislação tributária estadual, na dicção dos dispositivos por ele indicados. Razões pelas quais, não acolho os argumentos de nulidades trazidos pela defesa.

O autuado é uma empresa que atua no ramo de prestação de serviços, inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia na condição “Especial”. Assim, é alcançada pelo que dispõe o art. 352-A, §3º, I do RICMS/BA, ou seja, estando inscrita na condição Especial as mercadorias ou bens adquiridos cujo imposto tenha sido calculado com a alíquota interestadual, na dicção do aludido dispositivo regulamentar, serão consideradas para fins de comercialização, cabendo, portanto, a antecipação do imposto:

“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;”

As decisões do CONSEF, que foram trazidas aos autos pelo impugnante, são relativas a outras infrações ou situações em que o autuado não está inscrito na condição de Especial.

É importante ressaltar que o autuado não pode se beneficiar da inscrição no cadastro de contribuintes do Estado, na condição de Especial, e, dessa forma, adquirir mercadorias com o imposto calculado pelo remetente com alíquota interestadual, portanto, amparado na informação ao fornecedor de sua condição de contribuinte. A alíquota interestadual só é pertinente entre contribuintes, que ao realizarem as operações subsequentes satisfazem a carga tributária completa. O inciso I, §3º do art. 352-A do RICMS/BA, vem exatamente coibir a prática adotada de se inscrever no cadastro do Estado como Especial, e obter, com isso, uma carga tributária menor ao ser informado ao remetente que o adquirente, neste Estado, é contribuinte do ICMS. Cabe, portanto, a esses contribuintes o mesmo tratamento que os demais que adquirem as mercadorias para comercialização.

Quanto ao aviso da SEFAZ, constante nos autos, adverte que “Nas compras em outra unidade da federação, realizadas por contribuinte inscrito na condição de especial cujo ICMS esteja calculado indevidamente com alíquota interestadual, são consideradas para comercialização, indo para o campo de incidência do ICMS - Antecipação Parcial, conforme art. 352-A § 3º,I”.

O aludido aviso pede que os adquirentes informem a seus fornecedores que ao remeterem bens e mercadorias adquiridos com destaque do ICMS, passassem a utilizar a alíquota interna do Estado de origem, ou seja, a alíquota cheia, para consumidor, por imposição legal, com intuito de evitar a ocorrência de transtornos nos postos fiscais de fronteira da Bahia, no momento do ingresso das mesmas. Não há, portanto, com base nesse documento como elidir a infração imputada, pois o mesmo só reforça o motivo das exigências tributária ora realizada, já que a alíquota constante nas notas fiscais de aquisição, relacionadas pelo autuante, é a interestadual.

Cabe, entretanto, consignar que o §3º, e seus incisos, do art. 352-A, do RICMS/BA, só foi introduzido, através da alteração 57, Dec. 9152/04, com efeito a partir de 29/07/2004. Sendo assim, considerando que é devido o imposto relativo a aludida diferença de alíquota com base nesse dispositivo, não cabe tal exigência dos períodos de março a julho de 2004, devendo ser excluída a respectiva cobrança do Auto de Infração.

Resta a ser reclamado os períodos de agosto a dezembro de 2004, janeiro a dezembro/2005, janeiro a dezembro/2006 e janeiro a setembro/2007, totalizando o ICMS no valor de R\$86.231,92.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração”.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 100/117, aduzindo que não comercializa as mercadorias que adquire, conforme demonstram os contratos de prestação de serviços, alvarás de funcionamento e a cópia do livro registro de prestação de serviços que anexou aos autos.

Informa que as mercadorias objeto da autuação são utilizadas no serviço de reflorestamento, não havendo outra etapa de comercialização, razão pela qual entende indevida a cobrança da antecipação parcial.

Diz não haver motivo para a imputação, pois, não obstante o fato de estar inscrita como Especial no cadastro de contribuintes do ICMS, não comercializa as mercadorias, recolhendo o ISSQN pelos serviços que presta. Conclui que a autuação viola os arts. 155, §2º, VII, “a” e “b”, da Constituição Federal, e 7º, I, do RICMS, transcrevendo julgados deste Conselho de Fazenda que entende respaldar a sua tese, segundo os quais não é devido o pagamento de diferença de alíquota e de antecipação parcial por empresas que adquirem mercadorias para aplicar na prestação de serviços, mesmo que tais empresas desenvolvam atividades mistas.

Discorre sobre o princípio da verdade material e do “*in dubio pro contribuinte*”, afirmando que o autuante não pode desconhecer a real atividade empresarial do autuado prestadora de serviços de reflorestamento para enquadrá-la como contribuinte do ICMS – revendedora de mercadorias –, pois, no seu entendimento, tal imputação não condiz com a verdade dos fatos.

Defende que o art. 352-A, §3º, do RICMS, ao prescrever que também serão consideradas para fins de comercialização as entradas estaduais, não se referiu às aquisições para uso, consumo e ativo imobilizado, até porque se assim o fizesse, estaria a contrariar o art. 3º, XVI e §1º, da Lei nº 7.014/96.

Assevera que o julgador se equivocou ao considerar que o autuado comercializa os bens que adquire pelo simples fato de estar cadastrada como contribuinte especial, uma vez que demonstrado está nos autos, através de prova documental, que simplesmente emprega tais mercadorias na prestação de seus serviços.

Aduz que ser contribuinte inscrito na condição de especial significa apenas estar inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, condição imposta a todos que necessitem adquirir mercadorias em outros Estados para conduzir suas atividades empresariais em observância às normas legais.

Prossegue, afirmando que não é por ser contribuinte inscrito na condição especial que está obrigado a pagar o ICMS sobre as mercadorias oriundas de outra unidade da Federação quando o imposto não é devido, seja porque o imposto deve ser pago pela remetente, seja porque o referido imposto não pertence ao Estado da Bahia, mas sim ao Estado remetente, configurando, ademais, a presente cobrança, uma usurpação de competência tributária de outros Estados Federados.

Analisa o acórdão proferido pela 3ª JF, no Auto de Infração nº 1805403.1024/04-9, formulando questões para ser respondidas por esta Câmara de Julgamento Fiscal.

No item “Falta de Motivo”, diz que o pagamento do imposto pela alíquota interestadual configura para o recorrente, no máximo, o descumprimento de um dever acessório, uma vez que a obrigação principal de recolher o diferencial de alíquotas é do remetente, sendo que o referido imposto pertence ao Estado de origem da mercadoria.

Diz, em razão disso, que não há motivo para a lavratura do Auto de Infração em análise, discorrendo sobre os elementos que compõem o Auto de Infração como ato de vontade da Administração Pública.

Concluindo que o Estado da Bahia sequer tem competência para cobrar o imposto lançado, pugna pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 148/150, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que a antecipação parcial, prevista nos arts. 12-A, da Lei nº 7.014/96, e 352-A, do RICMS, é devida quando a mercadoria é adquirida por empresa enquadrada no CAD ICMS como especial. Diz que se trata de uma ficção legal, ou seja, mercadorias adquiridas por empresas inscritas na condição especial, cujo imposto tenha sido calculado com alíquota interestadual, serão consideradas, para efeito do regulamento, “**com finalidade de comercialização**”. Nesses termos, diz haver motivação para o Auto de Infração.

Quanto à ementa do Auto de Infração nº 2764731202076, afirma que, conquanto refira-se a sujeito passivo inscrito no cadastro do ICMS na condição de contribuinte especial, não serve como paradigma, pois naquele julgamento a improcedência da autuação deu-se em virtude de não restar provado.

Na assentada de julgamento, o representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, manifestou-se pelo Provimento do Recurso Voluntário, divergindo, portanto, do Parecer encontrado nos autos.

VOTO

O presente auto de infração tem por objetivo constituir crédito tributário relativo ao ICMS antecipação parcial que, segundo a autuante, não foi recolhido pelo sujeito passivo quando da aquisição de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação.

A antecipação parcial foi inserida no nosso ordenamento jurídico por intermédio da Lei Estadual nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/2004, que acrescentou o art. 12-A à Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação, *in verbis*:

*“Art. 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.

§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento”.

Consoante se extrai da simples leitura do dispositivo legal transcrito, a cobrança da antecipação parcial somente pode recair sobre mercadorias que são adquiridas com finalidade de comercialização. Tal conclusão, aliás, não fosse a necessidade própria dos aplicadores do direito do Brasil de explicitar na literalidade do suporte físico o exato alcance da norma inserida no ordenamento, não precisaria sequer ter sido consignada de forma expressa, já que é inerente à própria sistemática do instituto que sua aplicação apenas se dê sobre bens que ainda serão postos em circulação, até mesmo porque o seu pagamento não encerra a fase de tributação, ou seja, gerará um crédito a ser considerado numa fase de tributação posterior.

Observe-se que a Lei Estadual do ICMS, ao tratar da antecipação parcial, não estabeleceu qualquer presunção quanto ao conceito de mercadorias destinadas a comercialização ou mesmo delegou competência para que tal previsão fosse feita mediante Decreto (o que, ainda que tivesse sido previsto expressamente, seria de duvidosa constitucionalidade); ao revés, dispôs expressamente que o regulamento poderia apenas excluir determinadas operações da sistemática da antecipação parcial, o que leva a concluir, a *contrario sensu*, que o legislador não admite qualquer inserção no referido sistema de cobrança antecipada do imposto por instrumento infralegal.

Logo, toda e qualquer previsão regulamentar acerca da antecipação parcial deve estar necessariamente conforme a moldura legal, sem o que torna-se inevitável reconhecer a existência de vício de ilegalidade na cobrança eventualmente engendrada.

Na hipótese dos autos, conforme se extrai da informação fiscal prestada pela autuante e do inteiro teor da decisão impugnada, o lançamento do ICMS antecipação parcial escora-se, exclusivamente, na previsão contida no art. 352-A, parágrafo 3º, I, do RICMS, que dispõe:

“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;”.

Como bem pontuou a nobre representante da PGE/PROFIS, o Regulamento do ICMS inseriu no ordenamento estadual uma ficção jurídica, no sentido de que as mercadorias provenientes de outro Estado, adquiridas por empresa cadastrada como especial e cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual também são consideradas como destinadas a comercialização.

Sucedendo que, como curial, as presunções e ficções jurídicas em matéria de direito tributário devem estar, necessariamente, previstas em lei, porquanto com base em tal meio indireto de prova se exime o Fisco de comprovar a ocorrência do fato imponente descrito na Lei Maior como autorizador da constituição do crédito tributário, passando-se a tributar o contribuinte mediante a verificação de um fato que pode ou não ter relação com a hipótese de incidência. Tratando-se de ficção jurídica, a necessidade de lei é ainda mais evidente, porquanto não se exige correlação entre o fato ocorrido e a certeza jurídica artificialmente criada pela lei.

José Eduardo Soares de Melo, ao conceituar ficção, deixa claro a necessidade de que seja estabelecida mediante lei formal:

“A ficção jurídica é a instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa) de forma a impor uma certeza jurídica, consagrando uma realidade ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas, ou mesmo que altere títulos e categorias do direito, como se dá com o preceito legal que equipara à exportação a remessa de bens à Zona Franca de Manaus, para efeito de não incidência tributária, modificando o conceito natural de exportação (saída para o estrangeiro)” (in ICMS – Teoria e Prática, Dialética, 9ª ed., pág. 158).

É, portanto, inquestionável que o dispositivo regulamentar em comento criou uma ficção jurídica, pois o fato de a aquisição ter se dado por uma empresa que está inscrita como especial no cadastro de contribuintes do ICMS e de ter pago o imposto de acordo com a alíquota interestadual não informa que a mercadoria foi adquirida para comercialização.

Ao dispor desta maneira, o RICMS incorreu em inquestionável ilegalidade, uma vez que, em primeiro lugar, exorbitou o âmbito de competência próprio da espécie legislativa “Decreto”, inovando indevidamente no ordenamento jurídico para estabelecer uma ficção jurídica sem que houvesse, no particular, lei formal autorizando. Depois, foi de encontro ao parágrafo 2º, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, que apenas admitiu que o regulamento promovesse exclusões da sistemática de tributação da antecipação parcial; o art. 352-A, parágrafo 3º, I, do RICMS, ampliou o

espectro de incidência da antecipação parcial, passando a englobar, inclusive, mercadorias não destinadas efetivamente a comercialização.

Entendo, por tais motivos, que a cobrança engendrada por conduto do presente auto de infração, da forma como foi estabelecida, ou seja, com fulcro na norma prevista no inciso I, do parágrafo 3º, do art. 352-A, do RICMS, não pode prevalecer. A meu ver, a cobrança do ICMS antecipação parcial só pode ser efetivada se restar efetivamente demonstrado que as mercadorias adquiridas destinavam-se a posterior comercialização. A ficção na qual se embasaram o autuante e a JJF não encontra respaldo na Lei Estadual instituidora do ICMS e, portanto não pode ser aplicada.

Por derradeiro, registre-se que, acaso tenha havido pagamento a menos do imposto em decorrência da aplicação da alíquota interestadual, a diferença apurada com relação à alíquota interna não é devida ao Estado da Bahia, mas sim ao Estado de origem, tendo em vista que a operação de saída se deu para estabelecimento não contribuinte do ICMS.

Ante o exposto, meu voto é no sentido de PROVER o Recurso Voluntário, para julgar improcedente a cobrança da antecipação parcial com base na ficção jurídica prevista no art. 352-A, parágrafo 3º, I, do RICMS, ressalvada a possibilidade que o mesmo tributo seja cobrado, mas desde que haja provas de que as mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação mediante o pagamento do imposto com alíquota interestadual destinavam-se a comercialização.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Fundamentação)

Em que pese concordamos com o PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, discordamos da fundamentação esposada pelo douto relator em seu voto, razão pela qual expomos abaixo a fundamentação que entendemos correta para acatar o pedido recursal em apreço:

Inicialmente devemos consignar que muito embora de fato a regra do §3º do art. 352-A do RICMS se caracterize como uma ficção jurídica, e, como tal, regra excepcional que requer o devido e imprescindível suporte normativo através do veículo próprio, qual seja lei em sentido estrito, como é cediço, não podemos negar vigência ao diploma regulamentar e nem negar sua aplicabilidade, por existência de vedação expressa da legislação baiana, conforme art. 167, inciso II, do Código Tributário Estadual da Bahia – COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito:

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”.

Acrescente-se, ainda, que sobre o referido diploma regulamentar não há qualquer pecha de ilegalidade ou inconstitucionalidade decretada pelo Poder Judiciário. Assim, resta claro que a fundamentação utilizada pelo digno relator não se presta a lastrear o acolhimento da peça recursal.

Por outro lado, da análise dos autos e da legislação aplicável à matéria, constata-se que a autuação exige do sujeito passivo o pagamento da antecipação parcial, instituto que somente é aplicável nas aquisições interestaduais de **mercadorias** para comercialização, de acordo com a dicção do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, repetida literalmente pelo RICMS, em seu art. 352-A, conforme abaixo transcrito:

*“Art. 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.”.*

*“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.”.

Plácido e Silva, em seu livro Vocabulário Jurídico, define o vocábulo “mercadoria” como a coisa que serve de objeto à operação comercial, ou seja, a que constitui objeto de uma venda, de um comércio. Explicita, ainda, que *“as coisas fora do comércio não se entendem por mercadorias, e não são suscetíveis de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. A coisa que não está para venda não é mercadoria. Tecnicamente, portanto, somente se denomina de mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou pelo mercador, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendida”*.

Assim, apenas se o produto adquirido pelo sujeito passivo puder ser definido como mercadoria – ou seja, objeto de mercancia - e restar comprovado que a atividade do mesmo é a de revenda do produto em referência, poderia se falar em incidência da antecipação parcial.

O próprio §3º do Art. 352-A, dispositivo embasador da exigência fiscal, traz redação no mesmo sentido dos dispositivos acima transcritos, também utilizando o mesmo vocábulo “mercadoria”. Aliás, a redação originária trazia também o vocábulo “bens” – o que daria uma amplitude indevida ao instituto - tendo sido alterada para excluir o referido vocábulo, por não estar em conformidade com o dispositivo legal que o fundamenta.

Neste sentido, como não há prova nos autos de que os produtos adquiridos pelo autuado são mercadorias e que são objeto de revenda por parte do recorrente - ao contrário, a discriminação constante nos documentos fiscais acostados aos autos denota que são de fato ferramentais e insumos utilizados na atividade de reflorestamento por ele exercida, atividade, frise-se, sobre a qual apenas recai a incidência do ISS – descabe a exigência fiscal em tela, o que nos leva a também votar pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 295902.1204/07-0, lavrado contra **BUFFONS SERVIÇOS AGROFLORESTAIS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2008.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE - VOTO EM SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS