

**PROCESSO** - A. I. Nº 017903.0604/08-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - TTR SERVIÇOS AGROFLORESTAIS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0055-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 16/06/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0142-11/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. A exigência do ICMS sob o título de antecipação parcial só pode ser efetivada se restar demonstrado que as mercadorias adquiridas se destinavam a posterior comercialização. Não caracterizada a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF Nº 0055-04/09, que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$145.131,52, acrescido da multa de 60%, em decorrência da constatação de falta de recolhimento desse imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sendo a autuação fundamentada, principalmente, no art. 352-A do RICMS/BA.

O autuado, por seus advogados, apresentou defesa às fls. 398 a 408. De plano, asseverou não haver motivo para imputação de infração, por ser prestador de serviços, contribuinte do ISSQN, amparando-se no art. 2º, VII, “b” da CF c/c art. 7º do RICMS/BA; citou decisões deste Conselho, no sentido de que não cabe antecipação parcial quando a empresa atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços e quando as mercadorias adquiridas são usadas na referida prestação sem incidência do ICMS.

Argumentou ser indiscutível sua verdadeira atividade empresarial, qual seja, prestadora de serviços de reflorestamento, nesse sentido, invocando, o princípio da verdade material, a Constituição Federal, o CTN e princípios do Direito Tributário, além de anexar cópias do Livro Fiscal de Registro de Prestação de Serviços (fls. 447 a 457), como prova das alegações apresentadas.

Ressaltou que se tivesse adquirido mercadorias com alíquota interestadual, poderia apenas ter descumprido uma obrigação acessória, por erro de terceiro, entendendo que a obrigação de recolher a diferença de alíquota é do remetente, não do destinatário, já que o imposto é devido na unidade federativa do remetente.

Por fim, requereu a “nulidade total” ou improcedência da autuação.

Na informação fiscal (fls. 467 a 469), o autuante declara que houve aquisição de mercadorias destinadas a consumo em outros Estados, sob alíquotas interestaduais, contrariando o preceito constitucional, arguido pelo defendente na impugnação. Salientou que o próprio autuado confessou ter adquirido as mercadorias para fins de uso e consumo na condição de consumidor final, sendo o Auto de Infração lavrado por infração ao art. 352-A, §º 3º, inciso I, do RICMS/BA.

Aduziu, ainda, que a exigência é do ICMS em decorrência da complementação de alíquotas, incidente sobre as operações de aquisições de mercadorias em outras unidades federativas, sem que tenha sido aplicada aquela pertinente a consumidor final (17% ou 18%).

Finalizou citando o art. 5º, I, do RICMS/BA e requerendo a manutenção do Auto de Infração.

Por meio do Acórdão JJF nº 0055-04/09, o Auto de Infração foi julgado improcedente, tendo o relator se manifestado no sentido de que a autuação teve como principal supedâneo legal o art. 352-A do RICMS/BA, onde está prevista a ocorrência da antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independente do regime de apuração adotado pelo contribuinte.

Admitiu a JJF que os documentos de fls. 409 a 458 demonstravam ser uma das atividades do autuado a prestação de serviços e que as notas fiscais lastreadoras da autuação (fls. 18 a 395) consignam produtos típicos de uso e consumo, aliás, como afirmado pelo autuante, em sede de informação fiscal.

Foi chamada atenção para a circunstância de que os fatos geradores descritos no instrumento preparatório do lançamento (fl. 02) foram *“as entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização”*, sendo que o autuante não apresentou qualquer prova nesse sentido, ao contrário, em oposição ao que dispôs no campo relativo a “enquadramento”, afirmou que as mercadorias foram destinadas a uso e consumo.

Também ressaltou a JJF que é assente neste Conselho de Fazenda o entendimento de que a exigência do ICMS por antecipação parcial só pode ser aplicada se comprovadamente as mercadorias adquiridas são destinadas a comercialização, transcrevendo o artigo 155, II e VII da Constituição Federal, o artigo 3º, V, da Lei Complementar nº 87/96 e a alteração na Lei nº 7.014/96 promovida pela Lei Estadual nº 8.967/03, a qual instituiu o ICMS por antecipação parcial, concluindo que:

*“1- as mercadorias são destinadas ao uso e consumo, não à comercialização, de acordo com o que afirma o próprio autuante e com o que demonstram as notas fiscais de fls. 18 a 395, sendo que o fato concreto remete ao art. 5º, I c/c art. 339 do RICMS/BA, e não ao seu art. 352-A, como especificado no corpo do Auto de Infração (fl. 01, campo “INFRAÇÃO 01 – 07.15.04” e fl. 02, campo “ENQUADRAMENTO”;*

*2- o autuado acostou elementos de prova de que uma de suas atividades econômicas é a prestação de serviços;*

*3- o autuado possui inscrição estadual e tem entre as suas finalidades o transporte rodoviário de cargas (fl. 410).”*

Assim, a JJF julgou Improcedente o Auto de Infração, com fundamento no fato das operações mercantis objetos da autuação não se referirem a aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, não ocorrendo, portanto, o fato gerador do imposto, conforme definido na Lei Estadual.

E, em face da desoneração do sujeito passivo ultrapassar o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 4ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

## VOTO

É objeto deste Recurso de Ofício a Decisão da 4ª JJF que julgou improcedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS em decorrência da constatação de falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial que, segundo o autuante, não foi recolhido pelo sujeito passivo quando da aquisição de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, tendo como fundamento para a imputação o artigo 352-A do RICMS/BA.

Do cuidadoso exame da procedimentalidade, verifico que, efetivamente, a Decisão recorrida se apresenta incensurável, na medida em que, conforme minuciosamente descrito no Relatório, o sujeito passivo demonstrou exercer apenas a atividade de prestação de serviço de reflorestamento na qualidade de contratado pela Suzano Papel e Celulose S/A, portanto, como contribuinte apenas

do ISSQN, não sendo, conseqüentemente, as mercadorias adquiridas destinadas à comercialização, mas para uso e consumo nas prestações de serviço.

Válida se apresenta a rememoração da legislação estadual que dispõe sobre a antecipação parcial do ICMS, inserida no nosso ordenamento jurídico por intermédio da Lei Estadual nº 8.967/03, vigente a partir de 01/03/2004, acrescentando o art. 12-A à Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

*“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”.*

Nesse contexto, o que se depreende, de forma cristalina, da leitura do dispositivo legal transcrito, é que a cobrança da antecipação parcial somente pode incidir sobre mercadorias que são adquiridas com finalidade de comercialização, ou seja, se apresenta inerente à própria sistemática do instituto da antecipação parcial, que sua aplicação apenas ocorra sobre mercadorias que ainda serão objeto de circulação, tendo em vista que o seu pagamento não encerra a fase de tributação, porém, gerará um crédito a ser utilizado numa fase de tributação posterior.

Frise-se que a Lei Estadual do ICMS, ao tratar da antecipação parcial, não estabeleceu qualquer presunção quanto ao conceito de mercadorias destinadas à comercialização ou mesmo delegou competência para que tal previsão fosse feita mediante Decreto posterior, prevendo, tão-somente, que o Regulamento poderia excluir determinadas operações da sistemática da antecipação parcial.

No caso presente, o que se extrai do Auto de Infração, informação fiscal e inteiro teor da Decisão recorrida é que o lançamento do ICMS atinente à antecipação parcial se fundamenta, exclusivamente, na previsão contida no art. 352-A, parágrafo 3º, I, do RICMS, o qual 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;”.*

É entendimento já manifestado em decisões deste Colegiado (Acórdão A-0410-11.08), 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.

Dessa maneira, o RICMS incorre em inquestionável ilegalidade, uma vez que extrapola o âmbito de competência próprio da espécie legislativa “Decreto”, alterando indevidamente o

ordenamento jurídico para estabelecer uma ficção jurídica sem que haja previsão em Lei formal autorizando tal posicionamento.

Ressalte-se que o art. 12-A, § 2º, da Lei nº 7.014/96, apenas admitiu que o Regulamento promovesse exclusões da sistemática de tributação da antecipação parcial, enquanto o art. 352-A, § 3º, I, do RICMS, ampliou o espectro de incidência da antecipação parcial, passando a englobar, inclusive, mercadorias não destinadas efetivamente a comercialização.

Por tais motivos, posiciono-me na linha de que a infração imputada na espécie concreta versada, da forma como foi fundamentada, ou seja, com amparo na norma prevista no inciso I, § 3º, do art. 352-A, do RICMS, não pode prevalecer.

Comungo do entendimento de que a cobrança do ICMS por antecipação parcial só pode ser efetivada se restar concretamente demonstrado que as mercadorias adquiridas destinam-se à posterior comercialização, destacando que a ficção na qual se amparou o autuante não encontra respaldo na Lei Estadual instituidora do ICMS e, por conseguinte, não pode ser aplicada.

Soma-se, também, o entendimento expressado pela ilustre Conselheira SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE, na mesma Decisão deste Conselho de Fazenda (Acórdão A-0410-11/08), em voto separado, de 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, destacando a definição de mercadoria, proveniente de Plácido e Silva, em seu livro Vocabulário Jurídico, para concluir que:

*“... apenas se o produto adquirido pelo sujeito passivo puder ser definido como mercadoria – ou seja, objeto de mercância - 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 embaixador 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.”*

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 4ª JJF, mantendo inalterada a Decisão recorrida, no sentido de considerar improcedente o lançamento apontado no Auto de Infração em comento, por se encontrar em consonância com o Direito e a Justiça.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **017903.0604/08-8**, lavrado contra **TTR SERVIÇOS AGROFLORESTAIS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS