

PROCESSO - A. I. Nº 276473.0302/08-5
RECORRENTE - MIPLAN ENGENHARIA, CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0389-01/08
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 09/07/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0166-11/09

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida no Acórdão nº 0389-01/08, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual exige o valor de R\$124.616,28, acrescido da multa de 60%, decorrente da falta de recolhimento da antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, no período de 04/2006 a 09/2007.

Na Decisão recorrida, foi ressaltado que se trata de uma empresa que atua no ramo de Construção Civil, inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia na condição de 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 forma do aludido dispositivo regulamentar, serão consideradas para fins de comercialização, cabendo, portanto, a antecipação parcial do imposto.

Salienta ainda a JF que *“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, amparado na informação que deu ao fornecedor de sua condição de contribuinte, e ao mesmo tempo argumentar em sua defesa, perante o Estado da Bahia, que, apesar de ser inscrito como contribuinte na condição de especial, que é opcional, não é contribuinte, pois não atende aos pressupostos para tal condição. A alíquota interestadual só é pertinente entre contribuintes, razão pela qual recebeu as mercadorias com tais alíquotas. O inciso I, §3º do art. 352-A do RICMS/BA, vem exatamente coibir a prática adotada de se inscrever no cadastro de contribuintes do Estado como Especial, e obter, com isso, uma carga tributária menor, informado ao seu fornecedor que, neste Estado, é contribuinte do ICMS.”*.

Concluiu a JF que, assim, cabe a esses contribuintes, na condição de especiais, o tratamento equivalente aos demais, que adquirem sem esta condição de contribuinte. Julgou procedente a exigência fiscal.

Em seu Recurso Voluntário, às fls. 755 a 765 dos autos, o recorrente aduz que, no período fiscalizado adquiriu inúmeros bens em diversos estados da Federação, com o objetivo único e exclusivo de empregá-los e/ou utilizá-los em seu canteiro de obras, situado no município de Mucuri-BA, que, por um outro motivo, sofreram tributação de ICMS baseada Apenas e tão-somente nas respectivas alíquotas interestaduais.

Salienta o recorrente que, o simples fato da empresa estar inscrita na Bahia como Contribuinte Especial, de modo algum, a impede de adquirir mercadorias em outros estados, inclusive com alíquota interestadual, até porque, ao fazê-lo, não causa qualquer prejuízo ao Fisco baiano, mas prejudicará sim e eventualmente o estado de origem, na medida em que, neste caso, seria devida a alíquota interna no local de aquisição. Além disso, segundo o recorrente, o mero fato de estar inscrito como Contribuinte Especial, não autoriza o Fisco baiano a classificá-lo, ao seu bel prazer, ora como contribuinte, ora como não contribuinte de ICMS, de acordo com a sua conveniência arrecadatória, pois, na verdade, a empresa só será efetivamente contribuinte de ICMS se desenvolver atividade de comercialização de mercadorias, independentemente do tipo ou até da existência de uma eventual inscrição estadual, de que categoria ou tipo for.

Em seguida, aduz que todos os dispositivos citados no enquadramento legal para justificar a aplicação da penalidade imposta estão totalmente dissociados da realidade dos fatos, pois tratam, apenas e tão-somente, de antecipação no pagamento ou recolhimento de ICMS, procedimento inclusive que só seria aplicável caso houvesse algum imposto devido e, mesmo assim, desde que as condições fáticas fossem compatíveis com os aludidos normativos, o que efetivamente não ocorreu. Ressalta que, o ICMS aqui debatido, sequer é devido, sobretudo ao Estado da Bahia, enquanto estado de destino e, ainda que o fosse só caberia a antecipação de pagamento nas específicas hipóteses contempladas nos arts. 61, 125 e 352-A do RICMS/BA. Porém, ressalta que não é nem contribuinte, nem responsável pelo recolhimento do ICMS, nem adquire mercadorias para fins de comercialização, o que, segundo o recorrente, torna evidente o desacerto da acusação fiscal, como também da Decisão recorrida.

Registra que, ao desenvolver apenas e tão-somente atividades típicas de obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros, o que o torna eminentemente um típico contribuinte de ISSQN, eis que prestador de serviços, e não contribuinte de ICMS, posto não desenvolver qualquer atividade de comércio ou mercancia. Salienta que, o art. 6º, XIV, “f”, bem como o art. 542, II, ambos do RICMS, prevêm que o ICMS não incide na saída ou fornecimento de bens ou mercadorias de estabelecimento de empresa de construção civil, ou seu fornecimento para aplicação em obras ou construções, que é exatamente o que ocorre no caso em apreço.

Por fim, sustenta o recorrente ser ilegal a autuação, uma vez que, tanto o STF, quanto o STJ, já pacificaram entendimento plenamente favorável aos administrados em casos análogos ao presente, conforme transcritos em sua peça recursal.

Assim, diante de tais considerações, o recorrente requer a modificação da Decisão recorrida para determinar o cancelamento e a anulação integral do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer às fls. 769 e 770 dos autos, opina pelo provimento do Recurso Voluntário, uma vez que concorda plenamente com o posicionamento do recorrente, visto que entende que a premissa para a incidência da antecipação parcial é a comprovação de que as mercadorias adquiridas se prestam à comercialização, conforme art. 352-A do RICMS/97.

Observa o opinativo que o fundamento utilizado pela JJF, em consonância com o entendimento externado pela autuante, não é, *data venia*, o mais adequado, pois o quanto previsto no parágrafo 3º do citado artigo do RICMS/BA, 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.

Assim sendo, entende a PGE/PROFIS 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.

Salienta que esse entendimento já foi externado pelo CONSEF por diversas vezes, a exemplo do julgamento prolatado pela 1ª CJF ao apreciar o Recurso Voluntário do AI nº. 175851119059, que teve como autuado a empresa GODIM e SOUSA LTDA, empresa que exerce atividade gráfica. Diante disso, opina pelo provimento do Recurso Voluntário para que a infração seja considerada improcedente.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, no período de 04/2006 a 09/2007.

Inicialmente, é assente neste Conselho o entendimento de que a exigência do ICMS por antecipação parcial só pode ser efetivada se restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização, a exemplo do decidido no Acórdão CJF nº 0410-11/08.

Preliminarmente, devo ressaltar que consoante cláusula terceira do contrato social, à fl. 636 dos autos, a sociedade tem por objetivos sociais a execução de:

- obras de construção civil e montagem eletromecânica de unidades e complexo industriais;
- serviços de engenharia relacionados com obras de construção civil e montagem eletromecânica de unidade e complexos industriais;
- manutenção de unidades e complexos industriais;
- locação de equipamentos;
- gerenciamento e consultoria técnica em obras de unidades e complexos industriais

Assim, diante de tal comprovação, verifico caber razão ao recorrente quando se insurge contra a exigência da antecipação parcial do ICMS, uma vez que desenvolve apenas e tão-somente atividades típicas de obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros, o que o torna eminentemente um típico contribuinte de ISSQN, e não contribuinte de ICMS, posto não desenvolver qualquer atividade de comércio ou mercancia.

O art. 12-A da Lei nº. 7.014/96, repetido literalmente pelo RICMS, em seu art. 352-A, só prevê a exigência da antecipação parcial do ICMS para as aquisições interestaduais de *mercadorias para fins de comercialização*, sendo assim a antecipação parcial só pode incidir se restar comprovado que as mercadorias adquiridas foram destinadas à comercialização.

Tal conclusão, 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.

Diante de tais considerações, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS no sentido de que, o quanto previsto no parágrafo 3º do artigo 352-A do RICMS/BA, 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 citado artigo, o qual determina que “*Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização...*” (grifo nosso), não se constituindo, pois, em regra autônoma, por se tratar inclusive, de parágrafo.

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.

Aliás, a redação originária do § 3º do art. 352-A, 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.

Contudo, 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*, descabe a exigência fiscal do ICMS antecipação parcial, pois da discriminação dos produtos adquiridos, constantes nos documentos fiscais acostados aos autos, se observa tratar-se de produtos empregados na prestação de serviços de obras de construção civil, a exemplo de: tubo PVC, ferragens, disco de corte, eletrodo, mangueira, verniz, etc., os quais são utilizados na atividade de prestação de serviço tributada pelo ISSQN, consoante Contrato Social às fls. 634 a 640 dos autos.

Por derradeiro, registre-se que, no tocante ao 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.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar improcedente a exigência fiscal, visto que não restou comprovado que as mercadorias adquiridas, objeto da ação fiscal, foram destinadas à comercialização, de forma a caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme definido no art. 12-A da Lei nº. 7.014/96, alterada pela Lei nº. 8.967/03 que instituiu o ICMS por antecipação parcial.

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 **276473.0302/08-5**, lavrado contra **MIPLAN ENGENHARIA, CONSTRUÇÕES E MONTAGENS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS