

**PROCESSO** - A. I. N° 276473.0301/08-9  
**RECORRENTE** - CARPELO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0100-05/08  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 05/11/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0323-12/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. Comprovado que a empresa atua na prestação de serviços na área florestal, relacionada com a silvicultura e a exploração florestal em áreas de terceiros, transporte de máquinas, equipamentos e insumos para atender a atividade principal, e que as mercadorias adquiridas são utilizadas única e exclusivamente no campo pelos empregados da empresa. Por força das determinações ao art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, as mercadorias adquiridas não estão sujeitas ao pagamento da Antecipação Parcial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/03/2008, para exigir o ICMS no valor de R\$29.538,33, acrescido da multa de 60%, pela falta de pagamento do imposto por antecipação parcial sobre mercadorias adquiridas para comercialização procedentes de outra unidade da Federação.

Após apreciar os argumentos de defesa e a informação prestada pelo fiscal autuante, a 1ª Instância deste Colegiado decidiu pela procedência total da autuação com base nos seguintes argumentos:

Inicialmente, foi rejeitada a arguição de nulidade suscitada pela empresa já que o Auto de Infração foi lavrado com a observância das exigências regulamentares, notadamente o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, em seu artigo 39 e que o autuado havia arguido, apenas de forma genérica, a nulidade do Auto de Infração sem citar os vícios formais ou materiais que poderiam macular o lançamento de ofício.

No mérito, foi ressalvado de que o autuado não trouxe aos autos as provas das suas alegações nos termos do artigo 123 do RPAF/BA, e as notas fiscais acostadas ao processo às fls. 9 a 84 indicam que as mercadorias foram adquiridas em outras unidades da Federação, sendo aplicada a alíquota interestadual pelos remetentes. Que embora conste no sistema INC ser a empresa não contribuinte, pelas notas fiscais objeto da autuação, as mercadorias adquiridas foram em quantidades expressivas. Afora não haver comprovação de que elas se destinaram ao desenvolvimento das atividades florestais. No bojo deste último argumento, foi ressaltado de que pelas quantidades consignadas em diversos documentos fiscais depreendia-se que as mercadorias se destinavam à comercialização, a exemplo das Notas Fiscais de nºs: 224497, contendo 200 filtros e 100 respiradores semi-facial, 088817, contendo 300 óculos jaguar, 026994, contendo 100 luvas, 009505, contendo 70 camisas e 70 calças (fls. 9, 13, 53, 41).

Analisando o instituto da antecipação parcial e transcrevendo as determinações do art. 352-A, § 3º, I, do RICMS/97, o entendimento expresso foi de que o fato de constar nas notas fiscais a alíquota interestadual, automaticamente, se presume aquisição para fins de comercialização, ainda que o contribuinte esteja inscrito no cadastro do ICMS na condição de especial.

O Auto de Infração foi mantido em sua totalidade.

Ao tomar conhecimento da Decisão da 1ª JJF (fls. 101 e 106), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 108/129). Indicando a tempestividade do Recurso interposto e transcrevendo parte do voto da Decisão recorrida, a entendeu equivocada na medida que houve uma presunção de que a empresa adquiriu mercadorias de outras unidades da Federação com o intuito de comercializá-las à margem da lei, e ainda, deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, nos termos do artigo 352-A do RICMS/BA. Neste sentido passou a expor seus argumentos, como se segue.

Afirma não existirem quaisquer indícios de prática ilegal de atividade comercial. Observando que o ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, e sim de quem alega, disse que os julgadores de 1ª Instância deturparam o *conteúdo do conjunto probatório constante dos autos, uma vez que a empresa carreou ao presente processo*, documentos que demonstra o seu porte, bem como seu objeto social, que se limita à prestação de serviços na área florestal. Que as mercadorias, principalmente aquelas utilizadas para fundamentação do Acórdão combatido, foram adquiridas para utilização, única e exclusivamente, no campo pelos empregados da empresa, como passou a analisar, após indicar que é, exclusivamente, prestadora de serviços na área florestal, portanto não contribuinte do ICMS. Para execução de suas atividades, possui aproximadamente 1.700 empregados, conforme demonstram os documentos que anexou e, por força da legislação trabalhista em vigor, deve obedecer, além das normas legais, as disposições constantes dos acordos coletivos firmados entre as empresas e os sindicatos laborais da respectiva categoria. Sendo signatária do acordo coletivo firmado junto ao Sindicato dos Trabalhadores na Silvicultura, no Plantio, Tratos Culturais, Extração e Beneficiamento da Madeira, em Atividades Florestais no Extremo Sul da Bahia – SINTREXBEM, é obrigada, pelas Cláusulas 7ª e 14ª do referido acordo a fornecer aos seus funcionários alimentação, uniforme e equipamentos de segurança (EPI's). Em relação à alimentação (produto perecível), por força de sua atividade, se faz necessário serem acondicionadas em caixas térmicas para o transporte, de forma que cheguem ao local de consumo em perfeitas condições. Assim, factível a necessidade de um grande número de caixas térmicas e outros recipientes de acondicionamento de alimentos. Quanto aos uniformes, e por força do referido acordo, é obrigado a fornecer duas calças, duas camisas e dois pares de coturno a cada oito meses. Como possui aproximadamente 1.700 empregados, é óbvio que a aquisição das 70 camisas e das 70 calças teve como objetivo único, a reposição de uniforme de uma pequena parte dos empregados. E, de acordo com o PPRA – Programa de Prevenção de Riscos Ambientais, dentre as medidas de controle recomendadas, encontra-se a utilização, pelos empregados, dos seguintes equipamentos de segurança: boné, chapéu, calça jeans, camisa, óculos de segurança, luvas, coturnos (botas), máscara, respirador e etc.

Ressalta, em seguida, que a fiscalização não logrou êxito na comprovação de que o recorrente comercializou as mercadorias adquiridas, fato confirmado pelo próprio acórdão recorrido, que utilizou, como fundamento, presunções oriundas de premissa absolutamente equivocada.

Diz que o fisco tem o dever de comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto. E, no caso em questão, verifica-se que até mesmo a presunção, que fundamenta a manutenção da autuação, é de incontestável fragilidade, e o argumento da quantidade adquirida restava inócuo frente à sua atividade. E ainda que fosse admitida presunção *juris tantum, a autoridade fazendária tem o “dever constitucional de investigar e provar o suporte fático tributário, em atendimento às exigências dos princípios da legalidade, da motivação e da própria definição legal de*

*lançamento*”. Para consubstanciar tal argumento traz Acórdãos deste Colegiado e reafirmar que no presente caso, a autoridade fazendária não trouxe aos autos nenhum elemento que demonstrasse a comercialização irregular das mercadorias, bem como que atestasse tal ocorrência.

Ademais, ainda que a empresa pretendesse comercializar as mercadorias, não teria condições legais, pois seu cadastro junto à Fazenda Estadual é de NÃO-CONTRIBUINTE, já que suas atividades se resumem à prestação de serviços na área florestal. Em assim sendo, se o fisco constatasse qualquer indício de comercialização de mercadorias, esta teria se dado ao arrepio da lei, ensejando a lavratura de Auto de Infração com fundamento diverso do ora combatido.

Passa, em seguida a discorrer sobre o tratamento dispensado pela Constituição Federal – CF ao ICMS, nas operações de circulação de mercadorias. Discorrendo sobre a autonomia dos Estados-Membros e, consequentemente, na autonomia para exercer as suas competência tributária, ressalta que, no intuito de evitar ou minimizar as disparidades entre as regulamentações estaduais, que pudessem prejudicar a própria atividade econômica, a CF deixou à Lei Complementar a competência para determinar a sua regra matriz de incidência tributária em âmbito nacional e, também, consagrou princípios que balizam toda a sistemática, como o da não-cumulatividade e o da seletividade em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Afora que, visando concretizar princípios insculpidos em seu texto, e para uniformizar o procedimento em âmbito nacional, normatizou alguns aspectos da incidência do ICMS, conforme indicou. Neste contexto, o texto constitucional determina o tratamento a ser observado pelo legislador infraconstitucional, nas operações de remessa de mercadoria para consumidor final localizado em outro Estado da Federação a alíquota a ser aplicada é a interna do remetente da mercadoria, não se podendo falar em qualquer hipótese de recolhimento de ICMS aos cofres baianos, por expressa previsão constitucional, o que, por sua vez, não autoriza a cobrança do ICMS antecipação parcial.

Analisa, após tais colocações, o regime de antecipação parcial de ICMS, quando reafirma a impossibilidade de aplicação ao presente caso. Transcrevendo na íntegra todo o art. 352-A, do RICMS/BA, observa que no seu o caput o ICMS somente é exigido nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização. No presente, as mercadorias não foram adquiridas para fins de comercialização, o que, por si só, afastava toda a fundamentação do Auto de Infração combatido e a reforma do Acórdão recorrido.

E, em homenagem ao princípio da eventualidade, ainda que se admitisse a possibilidade de recolhimento de qualquer parcela de ICMS, pelo fato do recorrente ser cadastrada junto à Fazenda Estadual, não obstante tratar-se de cadastro de não-contribuinte, este se daria apenas, com relação ao diferencial de alíquotas, pelo fato de ser ele consumidor final da mercadoria. Mas, continua, o RICMS/BA excepciona esta possibilidade em seu artigo 7º, I.

Ataca a multa aplicada, por a entender indevida já que inexiste, no caso em tela, a hipótese de incidência do imposto, afora ausência de prejuízo aos cofres do Estado da Bahia. Diz, ainda, ter ela, no patamar aplicado, cunho confiscatório, fora dos limites permitidos pela Constituição Federal. Neste sentido traz entendimento de juristas pátrios e decisões do STF.

Diante de tudo que expôs, solicita que seja o presente Recurso Voluntário totalmente provido, com a reforma do Acórdão recorrido, julgando-se improcedente o lançamento realizado. E, caso não seja provido, requer a aplicação da redução das penalidades cominadas a patamares constitucionalmente admitidos. Por fim, requer o reconhecimento dos valores pagos, com a devida compensação dos mesmos, com os valores constantes do Auto de Infração.

No seu Parecer opinativo, a PGE/Profis (fls. 221/222), após relatar os fundamentos da irresignação do recorrente em relação à Decisão da 5ª JJF, entende equivocado o fundamento utilizado pela JJF, bem como do autuante, uma vez que as determinações previstas no parágrafo 3º do art. 352-A,

do RICMS/BA, quando estabelece que também serão consideradas para fins de comercialização as aquisições efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no CAD-ICMS na condição de especial, devem ser interpretadas em consonância com o caput do artigo, não se constituindo, pois, em regra autônoma, por se tratar de parágrafo. Em sendo assim, uma vez comprovadas 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 pode, pois, ser exigida a antecipação parcial do ICMS. Observa que esse entendimento foi externado pela 1<sup>a</sup> 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, através do Acórdão nº 0075-11/06. Indicou, ainda, os Acórdãos nºs 0221-02/05, 0262-04/05, 0320-11/05 para corroborar sua tese.

Considerando, portanto, que os argumentos recursais eram plausíveis e podem ser facilmente atestados com uma visita fiscal pela Inspetoria de origem, entendeu que o processo merecia ser objeto de diligência.

Esta 2<sup>a</sup> CJF acatando a sugestão da PGE/PROFIS, encaminha o Auto de Infração em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fiscal estranho ao feito verificasse *in loco*:

- 1 se a empresa exerce algum tipo de comercialização de mercadorias. Caso afirmativo, indicar.
- 2 qual a destinação, no exercício de suas atividades, que a empresa dar as mercadorias objeto da autuação?

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0073/2009, diligente fiscal, após analisar as atividades da empresa in loco, prestou os seguintes esclarecimentos:

- “1) A empresa não exerce nenhum tipo de comercialização, pois se trata de uma empresa prestadora de serviços na área florestal, atividades dos serviços relacionados com a silvicultura e a exploração florestal em áreas de terceiros, transporte de máquinas, equipamentos e insumos para atender a atividade principal.*
- 2) A destinação que a empresa dá, no exercício de suas atividades, às mercadorias objeto da autuação, é que as mesmas são utilizadas única e exclusivamente no campo pelos empregados da empresa.”*

Concluiu afirmando: *Tendo em vista tratar-se de uma empresa prestadora de serviços na área florestal, a mesma fornece aos seus empregados alimentação, uniforme e equipamentos de segurança (boné, chapéu, calça jeans, camisa, óculos de segurança, luvas, coturnos, máscara, respirador e etc), conforme contratos firmados e por força da legislação trabalhista.*

Autuante e autuado foram cientificados do Parecer da ASTEC/CONSEF (fls. 230/232)

No seu Parecer conclusivo, a PGE/PROFIS, através da lavra da Procuradora, Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, manifestou-se afirmando que, uma vez 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 pode, pois, ser exigida a antecipação parcial do ICMS. Opinou pelo provimento do Recurso interposto (fls. 234/235).

A procuradora, Dra. Sylvia Amoêdo, ratifica o Parecer exarado pela Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa (fl. 236).

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de decretar a improcedência do lançamento fiscal, e, consequentemente, de reformar a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância que o julgou procedente.

A infração tributária ora em combate trata da falta de pagamento do ICMS por antecipação parcial, sobre mercadorias adquiridas para comercialização procedentes de outra unidade da Federação.

Os argumentos de defesa trazidos pelo recorrente são basicamente os seguintes: é empresa, prestadora de serviços na área florestal. As mercadorias, principalmente aquelas utilizadas para fundamentação do Acórdão combatido, foram adquiridas para utilização, única e exclusivamente, no campo pelos seus empregados, por força da legislação trabalhista e, especialmente, por acordo coletivo firmado junto ao Sindicato dos Trabalhadores na Silvicultura, no Plantio, Tratos Culturais, Extração e Beneficiamento da Madeira, em Atividades Florestais no Extremo Sul da Bahia – SINTREXBEM. E, por fim, embora esteja inscrita no CAD-ICMS, sua inscrição é especial, afora que a fiscalização não comprovou a comercialização das mercadorias adquiridas.

Antes de adentrar na análise da situação específica dos autos, é necessário observar o que determina a legislação tributária do Estado, especificadamente, a Lei nº 7.014/96.

*Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização (grifo), 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.*

Diante destas determinações, o RICMS/BA ao regulamentar a norma acima citada, prevê:

*Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização (grifo), 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;*

Por tais determinações, o fato do autuado ter inscrição especial do CAD-ICMS desta Secretaria de Fazenda, a princípio, não o exime de recolher a antecipação parcial. E, neste momento, ressalto que nas notas fiscais autuadas e onde existe o destaque do ICMS, a alíquota aplicada foi a de 7%.

Entretanto, como bem pontuou a Douta PGE/Profis em seu Parecer, a regra estabelecida no § 3º, I, do art 352-A, do RICMS/BA deve ser interpretada em consonância com o caput do seu artigo, não se constituindo em regra autônoma, por se tratar de parágrafo. Em sendo assim, é necessário se conhecer a atividade da empresa e se as mercadorias adquiridas se prestaram à comercialização.

Neste sentido foi realizada diligência, *in loco*, por fiscal estranho ao feito, lotado na Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda, ocasião em que esta 2ª CJF buscou a verdade material dos fatos. Dois foram os questionamentos:

- 1 Se a empresa exercia algum tipo de comercialização de mercadorias. Caso afirmativo, indicasse. O diligente informa que a empresa não exerce nenhum tipo de comercialização, tendo por atividade a prestação de serviços na área florestal, relacionada com a silvicultura e a exploração florestal em áreas de terceiros, transporte de máquinas, equipamentos e insumos para atender a atividade principal.
- 2 Qual a destinação, no exercício de suas atividades, que a empresa dar as mercadorias objeto da autuação? O diligente informa que a destinação que a empresa dá, no exercício de suas atividades, às mercadorias objeto da autuação é que as mesmas são utilizadas única e exclusivamente no campo pelos empregados da empresa. Que ela fornece aos seus empregados: alimentação, uniforme e equipamentos de segurança (boné, chapéu, calça jeans, camisa, óculos de segurança, luvas, coturnos, máscara, respirador e etc), conforme contratos firmados e por força da legislação trabalhista.

Por tais provas e em consonância com as determinações estabelecidas na norma regulamentar, no caso em tela não há que se falar em antecipação parcial, pois provado que as aquisições se destinaram para uso exclusivo do recorrente, não havendo qualquer tipo de comercialização.

Pelo exposto voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja reformada a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em tela.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 276473.0301/08-9, lavrado contra **CARPELO S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MONICA MARIA ROTERS - RELATORA

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PGE/PROFIS