

A. I. Nº - 210443.0008/09-0  
AUTUADO - YAMACAKE COMÉRCIO DE PRODUTOS FOTOGRÁFICOS LTDA.  
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO MOURA PINHEIRO  
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS  
INTERNET - 28.12.2010

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0393-02/10**

**EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO. b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** A antecipação parcial é prevista no art. 352-A do RICMS, incidindo, unicamente, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização (“caput” do artigo), de modo que não é devida a antecipação parcial em se tratando de bens de uso, bens do ativo imobilizado, matérias-primas e insumos correlatos destinados a emprego na industrialização ou na prestação de serviços. Demonstrado nos autos que foram incluídos documentos no levantamento fiscal relativos a mercadorias não destinadas a comercialização. 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. Auto de Infração **IMPROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2009, reclama o valor de R\$1.036,53, sob acusação do cometimento das seguintes infrações.

1. Recolhimento a menor do ICMS – antecipação parcial, no total de R\$ 115,64, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, no mês de dezembro de 2007, conforme demonstrativo e cópia de nota fiscal às fls.06 a 08.
2. Falta de recolhimento do ICMS – antecipação parcial, no total de R\$ 920,89, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresa e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias para comercialização provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de outubro de 2007, fevereiro a maio, agosto a outubro de 2008, conforme demonstrativo e cópia de nota fiscal às fls.09 a 18.

O autuado, através de seu representante legal, apresenta defesa tempestiva (fls.23 a 29), onde arguiu a nulidade do Auto de Infração com base na preliminar de que o enquadramento legal não condiz com a acusação fiscal de que efetuou ou deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias p<sup>l</sup> Juntou cópias das notas fiscais de aquisição, para mostrar que a

produtos destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Alega que a mercadoria CP49E EZII Reforçador (líquido químico), é utilizada para revelação de fotografias, atividade também exercida pelo estabelecimento.

Por conta disso, aduz que sendo as mercadorias destinadas ao uso e consumo, e não a revenda, estariam as mesmas sujeitas ao pagamento da diferença de alíquota, conforme dispõe o art.7º do RICMS, estando dispensadas do recolhimento, por se tratar de empresa enquadrada na condição de Empresa de Pequeno Porte no Simples Nacional, como preconiza o inciso V do citado artigo.

Como segunda preliminar, alega a inexistência de intimações para esclarecimentos sobre a conclusão fiscal, ressaltando que se a fiscalização apura qualquer falta de recolhimento do imposto, antes de lavrar o auto de infração, deve intimar o contribuinte, por escrito, na pessoa de seu representante legal, a prestar no prazo razoável, todos os esclarecimentos necessários, da origem ou das causas dessa falta de recolhimento. Entende que esse procedimento é obrigatório face a existência do princípio do contraditório assegurado pela Constituição Federal.

Afirma que não foi expedida qualquer intimação nesse sentido, e por isso, não entendeu o motivo que orientou o autuante a adotar essa medida.

No mérito, transcreveu as infrações, esclareceu que o estabelecimento atua no ramo de comércio varejista de produtos fotográficos e prestação de serviços em revelação de fotografias, e impugnou o lançamento reafirmando que todas as aquisições realizadas conforme fotocópias das notas fiscais anexadas ao processo administrativo fiscal referem-se às aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo, não destinada a comercialização. Portanto, sustenta não se aplicar as regras do artigo 352-A do RICMS e sim as do artigo 7º inciso V.

Aduz que a antecipação parcial, prevista no art.352-A, está relacionada às aquisições interestaduais de mercadorias que são destinadas à revenda, e que o diferencial de alíquota, previsto no art. 7º é relacionado às aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo, o que se aplica ao presente caso, pois os produtos discriminados nas notas fiscais juntadas ao Auto de Infração, referem-se a CP 49E EZII Reforçador, material utilizado na produção de fotografias (líquido químico), ou seja, que são aplicados para consumo na prestação de serviço na revelação fotográfica, operação tributada pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS, não alcançado pela tributação do imposto Estadual – ICMS.

Esclarece, ainda, que de acordo com as informações constante no INC - Cadastro Informatizado da Secretaria da Fazenda, o estabelecimento está devidamente enquadrado como empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, na condição de Empresa de Pequeno Porte, condição que lhe dispensa legalmente do recolhimento da diferença de alíquota, conforme art. 7º inciso V do RICMS.

Para comprovar que os produtos objeto da autuação não foram adquiridos para comercialização e foram destinados ao emprego na atividade de prestação de serviços, na revelação de fotografia, fato gerador do ISS, não havendo incidência da citada antecipação do ICMS, citou o parecer da GECOT nº 00564/2009, datado de 13/01/2009, assim transcrito:

*“ICMS. Antecipação Parcial. Nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento não ocorre a antecipação parcial do imposto previsto no art. 352-A do RICMS-BA.*

*A consulente, contribuinte de ICMS desse Estado devidamente qualificado nos autos. inscrito na condição de microempresa, optante do Simples Nacional, exercer*

restaurantes e similares, formula Consulta Administrativa via Internet, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O Consulente, alegando que possui uma pequena dúvida em relação à aplicação da legislação tributária, solicita o seguinte esclarecimento:

- Tratando-se de mercadoria destinada ao uso e consumo e "consumo operacional", é devida a antecipação parcial?

RESPOSTA:

A elucidação da questão passa, necessariamente, pela análise da legislação que serve de referência à matéria, cumprindo-nos transcrever, para melhor visualização, os dispositivos legais respectivos:

Prescreve o art. 352-A do RICMS-BA:

"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.

§ 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, exceto nas aquisições de álcool de que trata o art. 515-D."

A norma legal aludida teve como intuito impor ao contribuinte baiano que adquirir em outros estados da Federação mercadorias destinadas à comercialização, a obrigatoriedade de antecipar de parte do ICMS devido na revenda da mercadoria.

Apenas às mercadorias enquadradas nas situações relacionadas nos incisos I, II e III do dispositivo supratranscrito, não obstantes serem destinadas à comercialização, o tratamento tributário está dispensado.

Ressalte-se, contudo, que o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal determina que as operações interestaduais com mercadorias ou bens destinados a estabelecimento de contribuinte do ICMS serão tributadas com a alíquota interestadual, cabendo ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Nesse passo, considerando os dispositivos legais que embasaram nosso posicionamento, e ainda considerando que o Consulente declarou que as mercadorias adquiridas não serão comercializadas, mas sim destinadas ao uso ou consumo do seu estabelecimento, o entendimento desta GECOT é que, em relação a estas operações, não ocorrerá a antecipação parcial do ICMS.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA

Respondido o questionamento apresentado, ressaltamos que o Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99).

É o parecer

*Parecerista: SONIA MARIA AFONSO LIMA SILVA*

*GECOT/Gerente: 13/01/2009 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA*

*DITRI/Diretor: 13/01/2009 - JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA.”*

Ao final, requer a nulidade da autuação, ou caso contrário, a sua improcedência.

Na informação fiscal às fls.45A a 46, o preposto fiscal inicialmente esclareceu que o autuado, inscrito na condição de empresa de pequeno porte optante do Simples Nacional, exercendo as atividades econômicas de comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem e de prestação de serviços de revelação fotográfica, fl. 26, adquiriu mercadorias, em outra unidade da federação, para consumo na prestação de serviços de revelação fotográfica, cujo imposto foi calculado pela alíquota interestadual, deixando de efetuar o recolhimento da antecipação parcial.

Em seguida, transcreveu o artigo 352-A e o inciso II do parágrafo 3º, do RICMS/97, que trata da obrigatoriedade no recolhimento da antecipação parcial do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, observando que também serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Frisa que o próprio autuado declarou em sua defesa que as mercadorias foram adquiridas para o consumo na prestação de serviços de revelação fotográfica, e portanto, estas mercadorias deveriam ter sido tributadas por alíquota cheia aplicadas para operações internas do Estado de origem dos fornecedores. Mas, como o imposto destacado nas notas fiscais de aquisição das mercadorias foi calculado utilizando a alíquota interestadual, fls 8, 10 e de 12 a 18, conclui que as mercadorias se destinavam à comercialização.

Visando firmar entendimento correto quanto à obrigatoriedade de recolhimento da antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias, para revenda e para consumo na prestação de serviços de revelação fotográfica, tributadas com a alíquota interestadual, juntou ao processo cópia do Parecer da GECOT nº 25693/2008 (fls.47 e 48).

Diz que durante a ação fiscal foi solicitado ao contador do contribuinte, por telefone, informações quanto ao recolhimento da antecipação parcial em questão, sendo informado pelo mesmo que no seu entendimento não procede a cobrança da antecipação parcial.

Concluindo que não houve inobservância de quaisquer vícios insanáveis que justifiquem a anulação do auto de infração, pugna pela procedência do Auto de Infração.

Através da intimação e AR dos Correios (fls.50/51), o autuado foi cientificado da informação e dos novos elementos a ela anexados, tendo se manifestado às fls.53 a 54, ratificando todos os termos da defesa apresentada, no sentido de que não procede a informação do autuante que insiste equivocadamente da cobrança da antecipação parcial do ICMS na aquisição de mercadorias destinada a prestação de serviços com incidência de ISS.

Reafirma que todas as aquisições realizadas conforme fotocópias das notas fiscais anexadas ao processo administrativo fiscal referem-se às aquisições interestaduais de materiais destinados ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo, não destinada a comercialização, não se aplicando as regras do artigo 352-A do RICMS e sim as do artigo 7º inciso V, do mesmo Regulamento.

Quanto ao Parecer nº 025693/2008 de 15/12/2008, aduz que não se aplica ao presente caso, tendo em vista, que a prestação de serviço de revelação de fotografia encontra-se efetivamente fora do campo de incidência do ICMS, e que conforme indicado no Auto de Infração e informações constante no Cadastro Informatizado da Secretaria da Fazenda (INC), o estabelecimento está devidamente enquadrado como empresa optante do Regime Especial de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e E

Simples Nacional, na condição de empresa de Pequeno Porte, dispensada legalmente do recolhimento da diferença de alíquota, conforme art.7º inciso V do RICMS.

## VOTO

Pelo que consta na inicial, o fulcro da autuação em ambos os itens, diz respeito a exigência de ICMS por antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime do Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. No primeiro item a acusação é que houve o recolhimento a menor, enquanto que o segundo item faz referência a falta de recolhimento.

Analizando a argüição do sujeito passivo, em sua peça impugnatória, de que o lançamento é nulo, uma vez que não se encontra dentro das formalidades legais, faltando-lhe a motivação e a correta capitulação legal, ou seja, de que o enquadramento legal não condiz com a acusação fiscal, por entender não cabível a exigência fiscal, observo que tais argumentos não podem ser acolhidos.

O primeiro deles pelo fato de que a acusação fiscal está efetivamente motivada no auto de infração, ou seja, em ambos os itens estão claramente especificadas as infrações na descrição dos fatos, contendo no enquadramento legal a capitulação legal da infringência e da multa aplicada. Mais ainda, trouxeram os autuantes, com o Auto de Infração, os anexos, onde se tem a prova documental inerente a acusação fiscal, mais precisamente os demonstrativos e cópias das notas fiscais às fls.06 a 18, entregues ao autuado. Se de fato, conforme alegado, não é devida a exigência fiscal, esta alegação será apreciada por ocasião do mérito.

Quanto a preliminar de inexistência de intimações para esclarecimentos sobre a conclusão fiscal, verifico que não existe a obrigatoriedade de o contribuinte ser intimado para o fim pretendido pelo defendant. Entendo que a fiscalização ao finalizar sua ação fiscal, se constatar qualquer ocorrência que enseje a cobrança do tributo, deve, antes de lavrar o auto de infração, dar a oportunidade ao contribuinte de prestar os esclarecimentos necessários sobre a ocorrência. Contudo, esse procedimento não está previsto na legislação tributária, salvo melhor juízo. Além do mais, o autuado entendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, pois delas se defendeu apresentando argumentos de fato e de direito que apreciarei mais adiante por ocasião do mérito.

Por essas razões, deixo de acatar as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidade elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF.

No mérito, a autuação está fundamentada no artigo 352-A, que foi inserido no RICMS/Ba 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, que têm as seguintes redações:

*“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*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de ar*

*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”.*

*“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;*

*II - contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.”*

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, verifica-se que a cobrança da antecipação parcial somente pode incidir sobre mercadorias que são adquiridas com finalidade de comercialização, ou seja, inerentes à própria sistemática do instituto da antecipação parcial, e 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.

Portanto, a questão se resume exclusivamente se as mercadorias foram adquiridas para comercialização.

O sujeito passivo, por ocasião de sua peça defensiva, alegou que o imposto não seria devido considerando que não está sujeito a incidência do ICMS, visto que comercializa mercadorias, e também é prestador de serviços, e como tal, está sujeito a incidência do ISS, imposto municipal.

Analizando os elementos que instruem o PAF, notadamente o documento intitulado de “Dados Cadastrais” extraído do sistema de informações da SEFAZ (fl.43), constatei que o sujeito passivo encontra-se inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, sob a condição de empresa de pequeno porte e fez opção pelo Simples Nacional, desde 01/07/2007, e que a sua atividade econômica principal cadastrada é 4789008 – Comércio varejista de artigos fotográficos e para filmagem, atividade essa, idêntica à que consta no Contrato Social da empresa, (fl.32), devidamente registrado na Junta Comercial.

E do exame das notas fiscais (fls.08, 10, a 18) que embasaram a ação fiscal, verifico que constam que as mercadorias (REFORÇADOR DO FIXADOR) adquiridas se referem a produtos necessários a prestação de seus serviços, na revelação de fotografias.

Não foi carreada ao processo pela fiscalização qualquer comprovação de que as mercadorias efetivamente foram comercializadas, a exemplo de nota fiscal de venda, cujo autuante sustenta o seu procedimento fiscal dizendo que de acordo com o inciso II parágrafo 3º do art. 352-A do RICMS/Ba, serão consideradas, para fins de comercialização, as aquisições interestaduais de mercadorias, cujo imposto tenha sido calculado com a aplicação de alíquota interestadual.

Não acolho o fundamento utilizado pelo autuante, uma vez que o entendimento do CONSEF (Acórdão CJF nº A-0410-11/08) com base em parecer da Profis/PGE é de que o § 3º do artigo 352-A do RICMS/97, criou uma ficção jurídica, pois o fato das notas fiscais de aquisição conter o imposto destacado de acordo com a alíquota interestadual não informa que para comercialização.

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

Por outro lado, 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;”*

Considerando que o autuado comprovou sua alegação de que também é prestador de serviços, conforme cópias de notas fiscais às fls.34 a 40, bem assim que pela natureza das mercadorias, sua utilização é para consumo nessa atividade, e não restando comprovado que as mercadorias foram adquiridas para fins comerciais, concluo que não pode prevalecer a exigência fiscal.

Poderia se cogitar a possibilidade de exigência do imposto a título de diferença de alíquota, a título de material de consumo, através de outra ação fiscal, porém, por se tratar de estabelecimento que exerce atividade mista, não é devido o pagamento nesta hipótese conforme previsto no artigo 7º, I, do RICMS/97.

*“Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:*

*I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;”*

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 210443.0008/09-0, lavrado contra YAMACAKE COMÉRCIO DE PRODUTOS FOTOGRÁFICOS LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de dezembro de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR