

**PROCESSO** - A. I. Nº 089008.0301/10-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - TRATERRA SERVIÇOS E LOCAÇÃO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0306-04/10  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 08/07/2011

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0171-12/11**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS FORA DO ESTADO PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A exigência do ICMS por antecipação parcial só pode ser efetivada se restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização. Constatado que as operações são de aquisições de bens usados na manutenção de máquinas destinadas à prestação de serviços, em mercancia interestadual, na qual deve incidir a alíquota interna prevista no art. 155, VII, “b” da Constituição Federal, cujo imposto é devido ao Estado onde está situado o remetente das mercadorias, e não ao Estado do destinatário. Infração descaracterizada. 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 0306-04/10, que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS no valor histórico de R\$ 415.215,31, em razão da falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

O contribuinte (fls. 3.457/3.471) fundamenta suas razões de defesa de que não se submete à tributação do ICMS, por ser prestador de serviços, não estando, portanto, sob a incidência do referido imposto, uma vez que, é obrigado a pagar o ISSQN. Traz no bojo de sua argumentação decisões deste Colegiado. Afirma que o lançamento fiscal carece de motivação, pois se houvesse ocorrido a aquisição de mercadorias com alíquota interestadual, teria – no máximo – descumprido obrigação acessória, por erro de terceiro, já que a obrigação de recolher a diferença de alíquotas é do remetente e não do destinatário. Tal diferença, segundo alega, é devida à unidade federativa do remetente, não do destinatário.

Requer a nulidade do Auto de Infração ou sua improcedência.

O autuante em sua informação (fls. 3.535/3.536) informa que a empresa encontra-se inscrita no Cadastro desta SEFAZ na condição “NORMAL”, cujo código da atividade principal é 7733100 – aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios. E, como o autuado, no período compreendido entre os exercícios de 2005 e 2008, efetuou pagamentos relativos à antecipação parcial, e outros através de guias nacionais de recolhimento de tributos estaduais (GNRE, fls. 3.537/ 3.540), tomou por base o art. 352-A do RICMS/97 para lavrar o Auto de Infração, que requer seja julgado procedente.

A 4ª JJF proclama a seguinte Decisão após rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo.

No mérito, o Auto de Infração em exame traz a exigência da antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Conforme a alteração do contrato social de fls. 3.474 e 3.475, o autuado “explora o ramo de prestação de serviços de engenharia em geral”.

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 que se decidiu, nos Acórdãos CJF números 0410-11/08, 0155-11/09, 0188-12/10, e 0032-12/10.

O Auto de Infração de número 207110.1204/04-3, lavrado contra o mesmo sujeito passivo da presente relação jurídica, foi julgado improcedente pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal, cuja ementa está abaixo transcrita.

**ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. b) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Trata-se de prestador de serviços, e neste caso, as mercadorias ou materiais adquiridos não são considerados materiais de uso e consumo, para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

Por motivos cristalinos, cabe à autoridade fiscal trazer aos autos comprovantes irrefutáveis de que as aquisições objeto da autuação foram de mercadorias destinadas à comercialização, o que não fez.

Ou seja, o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito de lançar tributo é de quem o alega, sendo assim, aplica-se aqui a teoria geral da prova, que está consubstanciada nas disposições do Código de Processo Civil, mais precisamente em seu artigo 333, in verbis: “O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Não tem cabimento, a partir de alguns recolhimentos de ICMS por antecipação tributária e antecipação parcial, cujos vínculos com as aquisições autuadas não restaram comprovados (fls. 3.537 a 3.540), deduzir que, sobre todas as operações em análise, incide a antecipação parcial. É sabido que as presunções somente são admitidas quando nascem da lei, nunca do homem.

Ora, não cabe à Administração Fazendária se comportar como se coubesse apenas aos contribuintes constituir provas materiais dos atos e fatos com repercussões tributárias. Necessariamente, impende a quem alega o ônus da prova.

Da análise das peças que compõem o processo, em especial as cópias das notas fiscais colacionadas, verifico que o autuado adquiriu, entre outros, produtos tais como parafusos, tubos, porcas, rolamentos, pinos, arruelas (fls. 3.179, 3.188 e 3.817), buchas (fl. 3.116), dentes (fl. 3.117), cadeiras (fl. 3.150), óleos (fl. 3.228), filtros, braçadeiras, válvulas, chavetas, anéis e juntas (fl. 3.251), todos tipicamente utilizados na manutenção de equipamentos para prestação de serviços acima citada.

Nessa esteira, percebo que no PAF não há indícios de que o autuado já tenha recolhido o ICMS calculado com base na conta corrente fiscal, ou que já tenha emitido qualquer nota fiscal de venda de mercadorias.

Portanto, concluo que o autuante não trouxe aos autos provas do direito do Estado de constituir o crédito tributário, e que as operações sob análise são de aquisição de bens destinados à prestação de serviços, sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência dos municípios, fora do campo de incidência do ICMS.

Conforme disposto no art. 155, II da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Quanto às operações e prestações destinadas a consumidor final, o inciso VII do art. 155 da CF/88 estabelece:

Art. 155.

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

A Lei Complementar 87/96 estabelece no seu art. 3º, V que:

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

*V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser 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, (...).*

*A Lei Estadual de nº 8.967/03, que instituiu o ICMS por antecipação parcial no Estado da Bahia, no seu art. 2º, acrescentou os seguintes dispositivos à Lei nº 7.014/96:*

*I - o art. 12-A, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004:*

*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.*

*(...)*

*§ 6º O valor do imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes inscritos na condição normal, nos termos do art. 12-A, poderá ser escriturado a crédito, conforme dispuser o regulamento.*

*Logo, pela análise das operações objeto da autuação e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial, constato que as mesmas são de aquisição de bens usados na manutenção de máquinas destinadas à prestação de serviços, em mercancia interestadual, na qual deve incidir a alíquota interna prevista no art. 155, VII, “b” da Constituição Federal, cujo imposto é devido ao Estado onde está situado o remetente das mercadorias, e não ao Estado do destinatário.*

*As operações empresariais objeto da autuação, conforme inicialmente exposto, não se referem a aquisições de mercadorias destinadas à comercialização. Portanto, não ocorreu o fato gerador do imposto, consoante o que está definido na Lei Estadual.*

*Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Recorreram de ofício da Decisão para uma das Câmaras de julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

## VOTO

A infração tributária objeto do Recurso de Ofício trata da falta de pagamento do ICMS por antecipação parcial sobre mercadorias adquiridas para comercialização procedentes 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.*

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 e, inclusive, o seu pagamento não encerra a fase de tributação, gerando crédito a ser considerado em uma fase de tributação posterior.

Por outro lado, o art. 5ª da referida lei determina que:

*“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.”*

O RICMS/BA regulamentou as determinações da Lei nº 7.014/96 no seu art. 352-A.

Por tais determinações, como o contribuinte encontra-se inscrito no CAD-ICMS desta Secretaria de Fazenda, na condição de NORMAL e como as mercadorias foram adquiridas com alíquota de 7% e 12%, ele deveria, a princípio, recolher o ICMS por antecipação parcial.

Entretanto, para que sejam aplicadas as determinações do art. 352-A, do RICMS/BA é necessário se conhecer a atividade da empresa e se as mercadorias adquiridas se prestaram à comercialização, quando, então, se pode falar em incidência da antecipação parcial.

O Alvará de Licença para Localização e Funcionamento da empresa (fls. 3482/3486) comprova que a atividade por ela exercida é a prestação de “serviços agro florestais”. O código da atividade principal do contribuinte é 7733100 – aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios, conforme pontuou o próprio autuante. O objeto social da empresa é o de “prestação de serviço de engenharia em geral” (fl. 3474). Os contratos apresentados quando da defesa se referem com a prestação de “serviços de silvicultura e combate a incêndio” (brigada) – fl. 3491. Por seu turno, as aquisições consignadas nas notas fiscais de aquisições e relacionadas na autuação são referentes a produtos utilizados nesse ramo de atividade parafusos, tubos, porcas, rolamentos, pinos, arruelas (fls. 3.179, 3.188 e 3.817), buchas (fl. 3.116), dentes (fl. 3.117), cadeiras (fl. 3.150), óleos (fl. 3.228), filtros, braçadeiras, válvulas, chavetas, anéis e juntas (fl. 3.251). Não há nos autos qualquer prova que o autuado tenha emitido alguma nota fiscal de venda de tais produtos. Por fim, ao analisar as DMA’s consolidadas da empresa relativa ao período de 2005/2008, não existe qualquer recolhimento de imposto.

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.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **089008.0301/10-6**, lavrado contra **TRATERRA SERVIÇOS E LOCAÇÃO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA - REPR. DA PGE/PROFIS