

A. I. N° - 140785.0006/10-2  
AUTUADO - PLANTAR S.A. PLANEJAMENTO TEC E ADM DE REFLORESTAMENTOS  
AUTUANTE - ADEMAR SIMÕES AZEVEDO  
ORIGEM - INFRAZ ALAGOINHAS  
INTERNET - 29/04/2011

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0068-03/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS EM OUTROS ESTADOS POR CONTRIBUINTE INSCRITO NA BAHIA NA CONDIÇÃO DE “CONTRIBUINTE ESPECIAL”, COM DESTAQUE DO IMPOSTO NOS DOCUMENTOS PELA ALÍQUOTA INTERESTADUAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Embora a incidência da chamada “antecipação parcial” seja prevista, de acordo com a lei, para as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, nos termos do “caput” do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, o RICMS, no art. 352-A, § 3º, estendeu o âmbito de aplicação da norma, estabelecendo que, para os efeitos daquele artigo, também são consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na “condição de especial” e por contribuintes que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 8/11/10, acusa falta de recolhimento de ICMS a título de antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias. Consta que a empresa, que tem inscrição estadual, comprou mercadorias em outros Estados com alíquotas interestaduais e não recolheu o ICMS a título de antecipação parcial. Imposto lançado: R\$ 43.142,13. Multa: 60%.

Na defesa (fls. 175/183) o autuado suscita a nulidade do lançamento alegando inexiste ncia de justa causa para a lavratura deste Auto de Infração, por inexiste ncia de qualquer ilicitude. Observa que sua empresa está inscrita como “contribuinte especial”, sendo portanto considerado como não sendo contribuinte do ICMS, haja vista que seu objetivo principal é a atividade de apoio à produção florestal, enquadrada no código 230600 [0230-6/00] do CNAE. Alega que não houve neste caso fato gerador do imposto, uma vez que sua empresa é prestadora de serviços, tendo como objeto social a gestão e prestação de serviços silviculturais e jamais adquiriu mercadoria para comercialização, mas tão-somente para o seu ativo imobilizado ou para consumo próprio, conforme demonstra a documentação apresentada para fiscalização. Toma por fundamento o art. 7º, I, do RICMS, segundo o qual não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou materiais 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 atividade mista. Considera que, de acordo com o citado dispositivo regulamentar, sua empresa, na qualidade de prestadora de serviços, cumpriu suas obrigações fiscais no que tange às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação para o seu ativo imobilizado ou para consumo

próprio. Chama a atenção para a natureza dos bens adquiridos – por exemplo, válvula reguladora de pressão, motor hidrostático, trava de placa-guia, placa-guia, pulverizador costal, cubo de roda de 6 furos, protetor de cubo de roda, bico de espuma, cupilha aço-carbono, grampo fio, conjunto de regulador de pressão –, alegando que esses produtos são insumos essenciais para a execução de suas atividades, sem o cunho de serem comercializados.

Aponta como parâmetro a ementa de acórdão deste Conselho que julgou improcedente um lançamento relativo a antecipação parcial em que os produtos não eram destinados a comercialização, e sim a uso, consumo ou ativo imobilizado.

Considera que a fiscalização incorreu em erro, passível de revisão, por não atentar para o fato de que a empresa se enquadra na previsão do art. 7º do RICMS, e por isso efetuou enquadramento diverso, que não oferece suporte à manutenção do Auto.

Alega excesso de exação. Cita doutrina.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, insubsistente ou improcedente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 242-243) assinalando que a Constituição, no art. 155, § 2º, VII, “b”, determina que as alíquotas interestaduais são aplicáveis apenas nas operações destinadas a contribuintes do imposto, e, portanto, nas compras de mercadorias feitas em outros Estados pelo autuado, que alega não ser contribuinte do ICMS, deveriam ter sido efetuadas com alíquotas internas do Estado de origem, caso contrário a diferença do imposto é de responsabilidade do adquirente, como estabelece o RICMS no art. 352-A, § 3º. Fala de decisão que teria havido nesse sentido pelo SIJ. Conclui dizendo que a empresa não pode utilizar sua inscrição especial para adquirir mercadorias como consumidora final, com alíquotas interestaduais. Considera que o autuado deve instruir os seus fornecedores a destacar o ICMS com a alíquota interna praticada pelo Estado de origem, pois, caso os fornecedores enviem as mercadorias com alíquotas interestaduais, se presume que elas são adquiridas para comercialização, incidindo, assim, a antecipação, assumindo o adquirente a responsabilidade pelo pagamento da “diferença”.

Opina pela manutenção do lançamento.

## VOTO

O fato motivador do lançamento em discussão é a falta de recolhimento de ICMS a título de antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias.

O autuado alega não haver neste caso fato gerador da obrigação tributária porque sua empresa é inscrita no cadastro estadual mas não é contribuinte do ICMS, por ser prestadora de serviços, uma vez que sua atividade econômica é de apoio à produção florestal, enquadrada no código 0230-6/00 do CNAE, tendo como objeto social a gestão e prestação de serviços silviculturais, não tendo jamais adquirido mercadoria para comercialização. Pede a nulidade, insubsistência ou improcedência do Auto tomando por base (a) o art. 7º, I, do RICMS, que cuida de hipótese em que não é devido o pagamento da *diferença de alíquotas*; (b) a ementa de acórdão deste Conselho que julgou improcedente um lançamento relativo a *antecipação parcial*.

Note-se que a defesa pontuou suas razões em dois aspectos, um atinente à diferença de alíquotas, outro atinente à chamada antecipação parcial. A origem dessa ligeira confusão pode estar nos demonstrativos fiscais, pois o nobre autuante, embora no corpo do Auto descreva o cometimento como falta de pagamento do imposto a título de antecipação parcial, ao intitular suas planilhas declarou no cabeçalho que se trataria do demonstrativo da falta de recolhimento de “diferença de alíquota”. Porém, apesar desse equívoco do fiscal, depreende-se do demonstrativo que os cálculos dizem respeito à apuração da antecipação parcial, embora contenha uma imperfeição técnica, pois

falta a coluna “débito” (alíquota de 17% sobre a base de cálculo de cada Nota), não ficando demonstrado de que modo foram apurados os valores lançados relativamente a cada Nota Fiscal.

A dúvida gerada pelo autuante no demonstrativo fiscal e ampliada na defesa requer certas ponderações visando demarcar a distinção entre esses dois institutos: de um lado a *diferença de alíquotas*, e de outro essa figura relativamente nova que se convencionou chamar de *antecipação parcial*.

A *diferença de alíquotas* tem sua matriz na Constituição, cujo art. 155, § 2º, inciso VIII, combinado com o inciso VII, “a”, prevê que, nas operações e prestações interestaduais com bens e serviços destinados a consumidor final, a alíquota aplicável é a interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, cabendo ao Estado da localização do destinatário o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Note-se que a diferença de alíquotas somente é devida nas operações e prestações interestaduais em que os bens ou serviços sejam destinados a uso, consumo ou ativo permanente, e desde que, cumulativamente, tanto o remetente quanto o destinatário sejam contribuintes do imposto, tomando-se o termo “contribuinte” em seu sentido próprio, como sendo a 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.

Por seu turno, a chamada *antecipação parcial*, de acordo com o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, incide nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, e constitui uma figura relativamente nova introduzida na legislação baiana, ainda não assimilada por muitos contribuintes e também por muitos agentes do fisco, sendo que essa modalidade de antecipação não se confunde com a antecipação tributária convencional, pois enquanto esta é cobrada nas operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, com aplicação de MVA, encerrando a fase de tributação (antecipação definitiva), a antecipação parcial é cobrada nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, sem MVA, e não fica encerrada a fase de tributação (sendo por isso preferível que o legislador a tivesse denominado de antecipação provisória).

Enquanto o cálculo da diferença de alíquotas é feito, como é óbvio, aplicando-se sobre o valor da operação ou prestação o percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual do Estado de origem, o cálculo da antecipação parcial é feito mediante a aplicação da alíquota interna sobre o valor da operação (débito), deduzido-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (crédito).

É preciso distinguir bem as figuras jurídico-tributárias, para evitar confusão como a que se estabeleceu neste caso. Com esses comentários pretendo contribuir para que os fiscais se apercebam da distinção entre as duas figuras, de modo que os levantamentos fiscais e a descrição dos fatos, nos Autos de Infração, sejam feitos de forma consentânea com a natureza da figura jurídica concretamente considerada em cada caso.

Se o presente lançamento tivesse por objeto a falta de pagamento da diferença de alíquotas, teria de ser investigado, (a) primeiro, se o autuado é contribuinte do ICMS, haja vista que a diferença de alíquotas somente incide nas operações interestaduais entre contribuintes, e (b) segundo, se os bens adquiridos são destinados a uso, consumo ou ativo permanente.

No entanto, o fulcro da imputação em discussão diz respeito é à antecipação parcial, e é quanto a esta que compete analisar se o tributo é ou não devido.

Embora a incidência da antecipação parcial seja prevista, de acordo com a lei, para as aquisições interestaduais de *mercadorias destinadas a comercialização*, nos termos do “caput” do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, o RICMS, no art. 352-A, § 3º, estendeu o âmbito de aplicação da norma, estabelecendo que, para os efeitos daquele artigo, também são consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias cujo imposto tenha sido calculado

com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na “condição de especial” e por contribuintes que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao ISS.

Portanto, quanto ao passado, o que está feito, está feito. Como nas Notas Fiscais foi destacado o imposto com adoção da alíquota interestadual, e estando o destinatário inscrito neste Estado na condição de “contribuinte especial”, o fato subsume-se à previsão do § 3º do art. 352-A do RICMS.

Para o futuro, fica a orientação no sentido de que o autuado, estando certo de que de fato não é contribuinte do ICMS, embora por questões de controle se encontre inscrito no cadastro estadual na condição de “contribuinte especial”, deve instruir os seus fornecedores a destacar o ICMS com a alíquota interna prevista na legislação do Estado de origem.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **140785.0006/10-2**, lavrado contra **PLANTAR S.A. PLANEJAMENTO TEC E ADM DE REFLORESTAMENTOS**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 43.142,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de abril de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA