

**PROCESSO** - A. I. Nº 130070.0006/10-3  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - PERBRÁS – EMPRESA BRASILEIRA DE PERFURAÇÕES LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0165-01/11  
**ORIGEM** - INFRAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 12/04/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0103-11/12

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS, ADQUIRIDAS POR ESTABELECIMENTO COM INSCRIÇÃO ESPECIAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a empresa atua no ramo de perfuração e restauração de poços de petróleo, assistência técnica e atividades afins, e que foram adquiridos materiais de uso e consumo e de bens utilizados na prestação de serviços sem a incidência do ICMS. Infração descharacterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$43.660,93, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a falta de recolhimento da antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2005 a dezembro de 2009.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado com a seguinte fundamentação:

1. alegação de que o enquadramento legal encontra-se equivocado, por indicar dispositivo genérico - entendeu que os dispositivos legais se encontram indicados de forma correta, reportando-se à situação fática contida na acusação fiscal, e que, apesar de não terem sido citadas as alíneas dos artigos mencionados no enquadramento da infração, este fato não causou dificuldade de entendimento a respeito da irregularidade atribuída ao contribuinte;
2. afirmação de que a acusação se amparou em regulamento e não em lei - observou que o artigo 19 do RPAF/BA estabelece que “*a indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente*”;
3. alegação de existência de vícios formais e preterição do direito de defesa - decidiu que a infração se encontra descrita de forma clara e que, nos demonstrativos correspondentes, foram delineados os fatos e a forma de apuração dos montantes consignados na autuação, possibilitando ao contribuinte o exercício pleno do contraditório;
4. afirmação de que o Auto de Infração contraria os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada – ressaltou que a infração imputada tem previsão objetiva na legislação tributária atinente ao ICMS;
5. citação ao disposto no inciso IV do § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96 - observou que o dispositivo mencionado se reporta exclusivamente à denominada “antecipação tributária total”, não se referindo, assim, à situação dos autos, que trata da antecipação parcial;

6. arguição de constitucionalidade da legislação tributária – disse que se abstinha de apreciá-la, tendo em vista que, de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, a declaração de constitucionalidade não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

No mérito, a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal foi proferida nos seguintes termos, *in verbis*:

*“No mérito, verifico que a acusação fiscal versa sobre a falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial, em decorrência da aquisição de mercadorias de outros estados, com destinação equiparada à comercialização, com base no item I, do § 3º da art. 352-A do RICMSA/BA, isto é, por se referir a pessoa jurídica inscrita no cadastro do ICMS na condição de especial, que adquire mercadorias cujo imposto foi calculado com base na alíquota interestadual.*

*O sujeito passivo pugna pela improcedência da autuação, alegando que os materiais adquiridos se destinam ao uso na prestação de serviços não tributados pelo ICMS.*

*O autuante mantém a autuação, baseando-se, para tanto, na previsão estipulada pelo inciso I do § 3º do art. 352-A do RICMS-BA, que equipara à “comercialização” as aquisições interestaduais de mercadorias por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS/BA na condição de especial.*

*Para o deslinde da presente questão faz-se necessária uma análise de qual a atividade desenvolvida pelo autuado. Verificando a Consolidação do Contrato Social da empresa, que se encontra às fls. 123 a 125, constato que a sociedade tem como objeto as atividades de “perfuração, completação, restauração, estimulação, pescaaria, abandono de poços petrolíferos, assistência técnica, navegação de apoio portuário e serviços técnicos relacionados com essa atividade, mediante contratos com a Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás e outras entidades devidamente autorizadas; manutenção mecânica, elétrica, pneumática e hidráulica em equipamentos, e caldeiraria; bem como a importação de máquinas e equipamentos necessários à consecução de sua finalidade.”*

*Acrescento que através de pesquisa ao INC/SEFAZ – Informações do Contribuinte, constatei que o impugnante está inscrito no CAD-ICMS/BA como contribuinte “especial” com código de atividade 910.600 – “atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural”.*

*Uma verificação das notas fiscais arroladas no levantamento mostra que os materiais adquiridos pelo autuado têm afinidade com o tipo de atividade desenvolvida, haja vista que se referem a luvas de PVC, cápsulas de pressão, fios de aço inox, calibrador de pressão, bomba de engrenagem, gerador de calor, plataforma, tacógrafo, microcomputador, equipamentos de segurança, conexões diversas, bomba hidráulica, etc.*

*Ressalto que para o caso em tela o § 3º do art. 352-A do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência do fato gerador, que transcrevo abaixo, estabelece que devem ser consideradas como destinadas à comercialização as aquisições interestaduais tributadas com base na alíquota interestadual, sendo devido o ICMS referente à antecipação parcial.*

*“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:*

*Nota: A redação atual do § 3º do art. 352-A foi dada pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05).*

*Redação anterior dada ao § 3º, tendo sido acrescentado ao art. 352-A pela Alteração nº 57 (Decreto nº 9152, de 28/07/04, DOE de 29/07/04):*

*“§ 3º Para os efeitos deste artigo, serão consideradas para fins de comercialização as aquisições interestaduais de mercadorias ou bens, cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, efetuadas por pessoas jurídicas inscritas no cadastro do ICMS na condição de especial ou por contribuintes inscritos na condição de normal que desenvolvam atividades sujeitas ao ICMS e ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.”*

*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.”*

Assim, se faz necessária uma análise conjunta do disposto do referido art. 352-A e em seu § 3º, para o fim específico de se constatar a efetiva configuração da equiparação das aquisições sob análise como tendo sido realizadas para comercialização. Tendo em vista que o impugnante desenvolve atividades não alcançadas pela incidência do ICMS, sujeitas exclusivamente ao ISS (tributo de competência municipal) e que os materiais adquiridos se prestam à aplicação nesses serviços, entendo restar descaracterizada a equiparação prevista no transrito § 3º.

Ademais, da leitura do disposto no inciso V do art. 3º da Lei Complementar nº. 87/96, que transcrevo abaixo, depreendo que as operações objeto da autuação se referem à aquisição de bens de uso/consumo praticadas por estabelecimento não contribuinte do ICMS, e sem incidência do imposto.

“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;”

Vale aqui lembrar que através de seu art. 12-A, a Lei nº. 7.014/96 definiu o fato gerador do ICMS relativo à antecipação parcial como sendo “as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização”, e no seu § 1º estabeleceu que a antecipação parcial “não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção e não-incidência”. Assim, entendo que a operação mercantil aqui analisada não se refere à aquisição de mercadoria destinada à comercialização, não se configurando a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme definido nas Leis Complementar e Estadual acima reportadas.

Acrescento que tendo em vista que no presente caso trata-se de operações interestaduais de aquisição de bens de uso/consumo, destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é aquela prevista para as operações internas, em conformidade com a alínea “b” do inciso VII do art. 155 da Constituição Federal de 1988. Como vários remetentes aplicaram a alíquota prevista para as operações interestaduais e não para as internas, neste caso o imposto que deixou de ser recolhido é devido ao Estado onde estão localizados os remetentes das mercadorias, não cabendo à Bahia exigir a diferença do imposto correspondente.

Ademais, o CONSEF tem se manifestado reiteradamente no sentido de que nos casos de empresas cujas atividades se refiram exclusivamente à prestação de serviços, não é devida a cobrança do ICMS correspondente à antecipação parcial, quando da aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao exercício de suas atividades, a exemplo dos Acórdãos CJF de nº.s 0286-12/06, 0124-11/07 e 0188-12/10, sendo que neste último transcrevo trecho do voto proferido pelo eminentíssimo Conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho:

“A premissa essencial para a incidência da antecipação parcial do ICMS é exatamente a comprovação de que as mercadorias adquiridas se prestam à comercialização, à luz do que preceitua o art. 352-A, do RICMS-97, in verbis:

“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.”

Ora, o fundamento invocado pela Junta de Julgamento não é, permissa venia, o mais adequado, posto que o quanto previsto no parágrafo terceiro do citado artigo do RICMS-97, 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”.

No que se refere à alíquota aplicável, tendo em vista a utilização do percentual de 12% ou 7%, por parte do recorrente, acaso seja devido algum imposto, este deve ser objeto de apuração por parte do Estado de origem e não pelo Estado da Bahia.

Daí porque, tendo ficado 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.

Esse, inclusive, tem sido o entendimento, neminem discrepante, deste CONSEF, a exemplo do julgamento proferido pela 1a CJF nos autos do Auto de Infração nº 175851119059, em que o contribuinte exercia atividade gráfica.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto e com esqueleto no Parecer emitido pela Douta PGE-PROFIS, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.”

*Diante do exposto, voto pela improcedência do Auto de Infração.”*

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, o órgão julgador da primeira instância recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

## VOTO

No presente Auto de Infração foi lançado o ICMS, a título de antecipação parcial, que, segundo o autuante, não foi recolhido pelo sujeito passivo, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Esta matéria já foi dissecada em inúmeros julgamentos realizados pela Segunda Instância deste CONSEF, podendo ser citados, como exemplos, os seguintes Acórdãos: 0410-11/08; 0326-11/08; 0104-11/09; 0142-11/09; 0155-11/09; 0166-11/09; 0195-12/09; 0196-12/09; 0323-12/09; 0188-12/10; 0203-12/10; 0273-11/10 e 0371-12/10.

Vale mencionar especialmente o Acórdão CJF nº 0410-11/08, com votos da lavra dos Conselheiros Fábio de Andrade Moura e Sandra Urânia Silva Andrade, aos quais peço *venia* para reproduzir alguns dos trechos que refletem o meu pensamento a respeito.

A antecipação parcial foi inserida no ordenamento jurídico tributário estadual por intermédio da Lei nº 8.967/03, com efeitos a partir de 01/03/04, que acrescentou o artigo 12-A à Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

*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.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto 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.”*

A norma foi repetida pelo RICMS/97, em seu artigo 352-A, como abaixo transcrito:

*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.*

Consoante se extraí da simples leitura dos dispositivos transcritos, a cobrança da antecipação parcial somente pode recair sobre mercadorias que são adquiridas com a finalidade de comercialização. Tal conclusão, aliás, não fosse a necessidade própria dos aplicadores do direito do Brasil de explicitar na literalidade do suporte físico o exato alcance da norma inserida no ordenamento, 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.

Portanto, a noção de que deve haver a tributação pelo ICMS na saída subsequente da mercadoria é condição intrínseca ao instituto da antecipação parcial: isso porque o Estado está a exigir, num determinado momento, o tributo que somente seria devido em etapa posterior da cadeia de circulação das mercadorias.

Plácido e Silva, em seu livro Vocabulário Jurídico, define o vocábulo “mercadoria” como a coisa que serve de objeto à operação comercial, ou seja, a que constitui objeto de uma venda, de um comércio. Explicita, ainda, que “*as coisas fora do comércio não se entendem por mercadorias, e não são suscetíveis de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. A coisa que não está para venda não é mercadoria. Tecnicamente, portanto, somente se denomina de mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou pelo mercador, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendida*”.

Conclui-se, então, que somente se pode cogitar da incidência do ICMS por antecipação parcial se alguns requisitos forem atendidos:

1. se o contribuinte adquiriu uma mercadoria, ou seja, alguma coisa que será objeto de mercancia;
2. se restou comprovado que a atividade do destinatário é de revenda da mercadoria adquirida;
3. e se a mercadoria será objeto de saída subsequente tributada pelo imposto estadual.

Na hipótese dos autos, conforme se extrai da informação fiscal prestada pelo autuante e do teor da Decisão impugnada, o lançamento do ICMS por antecipação parcial ampara-se, exclusivamente, na disposição do artigo 352-A, § 3º, inciso I, do RICMS:

**Art. 352-A. ....**

(...)

**§ 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;**

O Regulamento do ICMS inseriu no ordenamento estadual uma ficção jurídica, no sentido de que as mercadorias provenientes de outro Estado, adquiridas por empresa cadastrada como especial e cujo imposto tenha sido calculado com aplicação de alíquota interestadual, também são consideradas como destinadas a comercialização.

Sucede que as presunções e ficções jurídicas em matéria de direito tributário devem estar, necessariamente, previstas em lei, haja vista que, com base em um meio indireto de prova, se exime o Fisco de comprovar a ocorrência do fato imponente descrito na Lei Maior como autorizador da constituição do crédito tributário, passando-se a tributar o contribuinte mediante a verificação de um fato que pode, ou não, ter relação com a hipótese de incidência. Tratando-se de ficção jurídica, a necessidade de lei é ainda mais evidente, porquanto não se exige correlação entre o fato ocorrido e a certeza jurídica artificialmente criada pela lei.

José Eduardo Soares de Melo, ao conceituar ficção, deixa clara a necessidade de que seja estabelecida mediante lei formal:

*“A ficção jurídica é a instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa) de forma a impor uma certeza jurídica, consagrando uma realidade ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas, ou mesmo que altere títulos e categorias do direito, como se dá com o preceito legal que equipara à exportação a remessa de bens à Zona Franca de Manaus, para efeito de não incidência tributária, modificando o conceito natural de exportação (saída para o estrangeiro)” (in ICMS – Teoria e Prática, Dialética, 9ª ed., pág. 158).*

É, portanto, inquestionável que o dispositivo regulamentar em comento criou uma ficção jurídica, pois o fato de a aquisição ter se dado por uma empresa que está inscrita como especial no cadastro de contribuintes do ICMS e de o imposto de sido destacado à alíquota interestadual não leva à certeza de que a mercadoria foi adquirida para comercialização e muito menos que será objeto de tributação em operação subsequente.

Ao dispor dessa maneira, o RICMS/97:

1. incorreu em inquestionável ilegalidade, uma vez que, em primeiro lugar, exorbitou o âmbito de competência próprio da espécie legislativa “Decreto”, inovando indevidamente no ordenamento jurídico para estabelecer uma ficção jurídica sem que houvesse, no particular, lei formal autorizando;
2. foi de encontro ao § 2º do artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, que apenas admitiu que o Regulamento promovesse exclusões (e não inclusões) da sistemática de tributação da antecipação parcial;
3. ampliou o espectro de incidência da antecipação parcial, passando a englobar, inclusive, mercadorias não destinadas efetivamente à comercialização.

Além de tudo o que já foi explanado, há de se registrar que, mesmo que tenha havido 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.

Contudo, ainda que se entenda que deve ser aplicado o RICMS/97, independentemente de sua conformidade à Lei que lhe dá sustentação, é preciso ter em mente que a regra estabelecida no inciso I do § 3º do artigo 352-A do RICMS/BA (dispositivo utilizado pelo autuante para lavrar este Auto de Infração) deve ser interpretada em consonância com o *caput* de seu artigo, uma vez que não se constitui em uma regra autônoma. Ou seja, faz-se necessária a comprovação, por parte do Fisco, de que se trata de mercadorias adquiridas pelo contribuinte inscrito como “especial” para fins de comercialização, o que não ocorreu no presente Auto de Infração.

Conforme ressaltado na Decisão de piso, o recorrido se dedica às atividades de apoio à extração de petróleo e gás natural e, pela discriminação constante nos documentos fiscais de entrada, verifica-se que se trata de materiais de uso ou consumo (luvas de PVC, equipamentos de segurança, microcomputadores) ou de bens utilizados nas atividades do estabelecimento, sobre as quais recai a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN (cápsulas de pressão, fios de aço inox, calibrador de pressão, bomba de engrenagem, gerador de calor, plataforma, tacógrafo, conexões diversas, bomba hidráulica).

Assim como não há prova nos autos de que os produtos adquiridos pelo autuado são mercadorias e que serão objeto de revenda posterior tributada pelo ICMS – muito pelo contrário -, revela-se descabida a exigência do ICMS ora exigido.

Em consequência de tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo em sua inteireza a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 130070.0006/10-3, lavrado contra PERBRÁS – EMPRESA BRASILEIRA DE PERFURAÇÕES LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS