

PROCESSO - A. I. Nº 140785.0006/10-2
RECORRENTE - PLANTAR S.A. PLANEJAMENTO TÉCNICO E ADMINISTRATIVO DE REFLORESTAMENTOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0068-03/11
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 13/06/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0153-11/12

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA 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. A exigência do ICMS sob o título de antecipação parcial só pode ser efetivada se restar demonstrado que as mercadorias adquiridas se destinavam a posterior comercialização. Não caracterizada a infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Inconformado com a Decisão da 3ª JJF, a qual, através do Acórdão JJF nº 0068-03/11, julgou o Auto de Infração Procedente, exigindo ICMS, no valor de R\$43.142,13, acrescido de multa de 60%, face a falta de recolhimento do imposto a título de antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias por empresa com inscrição estadual na condição de “Contribuinte Especial”, o autuado formalizou o pertinente Recurso Voluntário.

O autuado apresentou, às fls. 175/183, impugnação tempestiva, tendo, em seguida, o auditor prestado a informação fiscal de praxe (fls. 242/243).

Após os trâmites legais, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na seguinte literalidade:

“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 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.”

Irresignado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, o Recurso Voluntário de fls. 261 a 268, sustentando, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa, porquanto a autuação continha vícios de enquadramento capazes de gerar confusão e de dificultar a apresentação de defesa e Recurso.

Aduziu que a própria fundamentação constante da Decisão recorrida reconheceu, expressamente, o equívoco do Fiscal Autuante, ao intitular suas planilhas, no cabeçalho, como “FALTA DE

RECOLHIMENTO DE DIFERENÇA DE ALIQUOTA”, enquanto no corpo da autuação de “FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO A TITULO DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL”.

Outrossim, asseverou ter ocorrido uma imperfeição técnica na lavratura do Auto de Infração, porquanto não incluída a coluna Débito (alíquota de 17% sobre a base de cálculo da nota fiscal), daí não restando demonstrado o modo de apuração dos valores lançados relativamente a cada nota fiscal.

Argumentou que a imperfeição do Auto de Infração não poderia recair sobre os ombros do contribuinte nem tampouco caberia à JJF *“tapar o buraco deixado pelo Fiscal Autuante, dizendo o que deveria ter sido feito”* e, acaso considerado o caso como evidente vício de lançamento fiscal, todos os princípios basilares do direito administrativo estariam sendo *“jogados ladeira abaixo”*, pelo que alternativa não restava senão declarar a nulidade, *“nos termos da legislação que ampara a dinâmica do processo tributário fiscal”*.

Adentrando ao mérito, inicialmente teceu comentários sobre o injusto decisório da 3ª JJF, afirmando que a Decisão, em vez de considerar nulo o Auto de Infração, optou, equivocadamente, pela procedência da autuação, com espeque no § 3º do art. 352-A do RICMS, justificando o posicionamento na linha de que por ter sido o imposto destacado nas notas fiscais com adoção de alíquota interestadual, e o destinatário se encontrar inscrito na condição de contribuinte especial, a antecipação parcial seria devida.

Prosseguindo, o recorrente destacou ser a Antecipação Parcial uma forma encontrada pelo Estado de cobrar o ICMS antes da saída da mercadoria do estabelecimento, nas entradas interestaduais, para fins de comercialização, independente do regime de apuração adotado; contudo, no específico, impossível se apresentava a antecipação, total ou parcial, do imposto, porquanto encerrada estava a fase de tributação, sem comercialização posterior e com produtos utilizados para uso e consumo do estabelecimento.

Reproduziu trecho da seção “Perguntas e Respostas” do site da SEFAZ/BA abordando a questão “Quando não ocorre a incidência da Antecipação Parcial?” e priorizando o item que se reportava a mercadorias destinadas ao ativo fixo ou para uso e consumo e mercadorias não destinadas à comercialização e adquiridas para fazer parte de processo de industrialização ou utilizadas na prestação de serviços sem a incidência de ICMS, manifestação essa emitida pelo Fisco do Estado da Bahia e em consonância com a situação do recorrente e a tese por ele defendida.

Sustentou que, conforme se vislumbrava das notas fiscais apresentadas ao Fisco, as mercadorias adquiridas foram: 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, e que esses produtos se apresentavam como insumos essenciais para a execução de suas atividades de silvicultura, adquiridos sem o cunho de comercialização.

Em sequência, afirmou ser o tema simples e de clareza cristalina, não demandando maiores ponderações, pois o recorrente não adquiriu, em operações interestaduais, mercadorias para comercialização e, sim, destinadas a uso e consumo, portanto adquiridas por consumidor final.

Como fundamento dos argumentos expendidos, citou e reproduziu diversas ementas de Decisões exaradas por Juntas de Julgamento Fiscal do CONSEF do Estado da Bahia, acerca da matéria, especialmente de contribuinte que adquiriu mercadoria de outro Estado para uso, consumo ou ativo imobilizado (Acórdãos N^{OS} JJF 0372-02/10; JJF 0088-04/11 e JJF 0060-04/11).

Complementando, invocou, em face do princípio da eventualidade, caso houvesse entendimento diverso do sustentado no Recurso Voluntário, necessário se fazia atentar para o fato de existirem produtos adquiridos de fornecedores optantes pelo Simples Nacional, os quais não poderiam efetuar o lançamento do imposto na nota fiscal, disso resultando a impossibilidade da cobrança do imposto por meio de Antecipação Parcial.

Ademais, informou ter realizado consulta sobre o tema junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, obtendo Parecer no sentido de que, nas aquisições de bens destinados a uso e consumo, não haveria o que se cobrar a título de antecipação parcial da empresa adquirente.

Concluiu, requerendo:

- a) O acatamento do pedido preliminar e a declaração de nulidade do Auto de Infração, por conta dos vícios nele existentes;
- b) O acolhimento do Recurso Voluntário, julgando improcedente o Auto de Infração, lavrado sem o devido embasamento legal.

Por derradeiro, protestou pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, objetivando chegar à adequada elucidação do feito.

Por sua vez, através do Parecer de fls. 274/276, a ilustre Representante da PGE/PROFIS, após breve relato sobre o feito, opinou pela decretação, de ofício, da nulidade da Decisão proferida pela JJF, entendendo que os equívocos provocados pelo autuante na elaboração do demonstrativo fiscal, reconhecidos pela própria JJF, exigiriam o saneamento do processo administrativo fiscal, objetivando assegurar ao sujeito passivo o exercício pleno da ampla defesa.

Manifestou que, no específico, caberia a adoção de procedimento saneador do processo com a realização de duas providências, quais sejam, a retificação dos demonstrativos fiscais pelo autuante e a reabertura do prazo de defesa do contribuinte.

Constou, à fl. 277, despacho da procuradora designada revisora, Dra. Aline Solano Casali Bahia, com o de acordo da procuradora assistente do NCA, acompanhando integralmente os termos do Parecer de fls. 274/276, exarado pela procuradora Dra. Maria José Coelho Sento-Sé.

VOTO

O Recurso Voluntário versa sobre as razões de inconformismo do contribuinte com a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou procedente o Auto de Infração, considerando ausente o recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, decorrente da aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação.

Conforme relatado, o sujeito passivo, através da peça recursal, suscitou preliminar de nulidade da autuação, entendendo cerceado o seu direito de defesa, em face da existência de vícios de enquadramento capazes de gerar confusão e dificultar a apresentação de resistência específica.

No particular, vislumbrando, no deslinde do mérito, Decisão favorável ao contribuinte, deixo de apreciar a preliminar de nulidade arguida.

Com efeito, verifica-se das peças que compõem o presente processo administrativo fiscal, que o cerne da lide consiste em reconhecer, ou não, a incidência do instituto da antecipação parcial nas operações interestaduais, referentes à aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, por empresas inscritas no cadastro do Estado da Bahia na condição de “Contribuinte Especial”.

Nesse contexto, considerando a perfeita identidade da temática ora analisada com a de outras autuações já apreciadas neste Colegiado, adoto por fundamento, para dissentir do julgamento de 1ª Instância, o Voto por mim proferido, no Acórdão CJF Nº 0142-11/09, o qual foi acolhido pelos demais pares, por unanimidade, e que reproduzo a seguir:

É objeto deste Recurso de Ofício a Decisão da 4ª JJF que julgou improcedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS em decorrência da constatação de falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial que, segundo o autuante, não foi recolhido pelo sujeito passivo quando da aquisição de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, tendo como fundamento para a imputação o artigo 352-A do RICMS/BA.

Do cuidadoso exame da procedimentalidade, verifico que, efetivamente, a Decisão recorrida se apresenta incensurável, na medida em que, conforme minuciosamente descrito no Relatório, o sujeito passivo demonstrou exercer apenas a atividade de prestação de serviço de reflorestamento na qualidade de contratado pela Suzano Papel e Celulose S/A, portanto, como contribuinte apenas do ISSQN, não sendo, consequentemente, as mercadorias adquiridas destinadas à comercialização, mas para uso e consumo nas prestações de serviço.

Válida se apresenta a rememoração da legislação estadual que dispõe sobre a antecipação parcial do ICMS, inserida no nosso ordenamento jurídico 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, 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”.

Nesse contexto, o que se depreende, de forma cristalina, da leitura do dispositivo legal transcrito, é que a cobrança da antecipação parcial somente pode incidir sobre mercadorias que são adquiridas com finalidade de comercialização, ou seja, se apresenta inerente à própria sistemática do instituto da antecipação parcial, 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.

Frise-se que a Lei Estadual do ICMS, ao tratar da antecipação parcial, não estabeleceu qualquer presunção quanto ao conceito de mercadorias destinadas a comercialização ou mesmo delegou competência para que tal previsão fosse feita mediante Decreto posterior, prevendo, tão-somente, que o Regulamento poderia excluir determinadas operações da sistemática da antecipação parcial.

No caso presente, o que se extrai dos Auto de Infração, informação fiscal e inteiro teor da Decisão recorrida é que o lançamento do ICMS atinente a antecipação parcial se fundamenta, exclusivamente, na previsão contida no art. 352-A, parágrafo 3º, I, do RICMS, o qual dispõe:

“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;”.

É entendimento já manifestado em decisões deste Colegiado (Acórdão A-0410-11.08), 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 ter pago o imposto de acordo com a alíquota interestadual não informa que a mercadoria foi adquirida para comercialização.

Dessa maneira, o RICMS incorre em inquestionável ilegalidade, uma vez que extrapola o âmbito de competência próprio da espécie legislativa “Decreto”, alterando indevidamente o ordenamento jurídico para estabelecer uma ficção jurídica sem que haja previsão em Lei formal autorizando tal posicionamento.

Ressalte-se que o art. 12-A, § 2º, da Lei nº 7.014/96, apenas admitiu que o Regulamento promovesse exclusões da sistemática de tributação da antecipação parcial, enquanto o art. 352-A, § 3º, I, do RICMS, ampliou o espectro de incidência da antecipação parcial, passando a englobar, inclusive, mercadorias não destinadas efetivamente a comercialização.

Por tais motivos, posiciono-me na linha de que a infração imputada na espécie concreta versada, da forma como foi fundamentada, ou seja, com amparo na norma prevista no inciso I, § 3º, do art. 352-A, do RICMS, não pode prevalecer.

Comungo do entendimento de que a cobrança do ICMS por antecipação parcial só pode ser efetivada se restar concretamente demonstrado que as mercadorias adquiridas destinam-se a posterior comercialização, destacando que a ficção na qual se amparou o autuante não encontra respaldo na Lei Estadual instituidora do ICMS e, por conseguinte, não pode ser aplicada.

Soma-se, também, o entendimento expressado pela ilustre Conselheira SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE, na mesma Decisão deste Conselho (Acórdão A-0410-11.08), em voto separado, de que a autuação exige do sujeito passivo o pagamento da antecipação parcial, instituto que somente é aplicável nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, de acordo com a dicção do art. 12-A da Lei nº7.014/96, repetida literalmente pelo RICMS, em seu art. 352-A, destacando a definição de mercadoria, proveniente de Plácido e Silva, em seu livro Vocabulário Jurídico, para concluir que:

“... apenas se o produto adquirido pelo sujeito passivo puder ser definido como mercadoria – ou seja, objeto de mercância - e restar comprovado que a atividade do mesmo é a de revenda do produto em referência, poderia se falar em incidência da antecipação parcial.

O próprio § 3º do Art. 352-A, dispositivo embasador da exigência fiscal, traz redação no mesmo sentido dos dispositivos acima transcritos, também utilizando o mesmo vocábulo ‘mercadoria’. Aliás, a redação originária trazia também o vocábulo “bens” – o que daria uma amplitude indevida ao instituto - tendo sido alterada para excluir o referido vocábulo, por não estar em conformidade com o dispositivo legal que o fundamenta.”

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 4ª JJF, mantendo inalterada a Decisão recorrida, no sentido de considerar improcedente o lançamento apontado no Auto de Infração em comento, por se encontrar em consonância com o Direito e a Justiça.

Por conseguinte, em obediência aos ditames legais, voto no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **140785.0006/10-2**, lavrado contra **PLANTAR S.A. PLANEJAMENTO TÉCNICO E ADMINISTRATIVO DE REFLORESTAMENTOS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

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