

PROCESSO	- A. I. Nº 157065.0013/10-5
RECORRENTE	- CONSTRUTERRA CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0112-03/11
ORIGEM	- INFRAZ ALAGOINHAS
INTERNET	- 19/12/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0392-12/12

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. EMPRESA COM INSCRIÇÃO ESTADUAL NA CONDIÇÃO DE “ESPECIAL”. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ICMS CALCULADO COM APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Não restou comprovado que as mercadorias adquiridas, objeto da ação fiscal, foram destinadas à comercialização, de forma a caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme definido no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.967/03 que instituiu o ICMS por antecipação parcial. Infração descaracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2010 para cobrar ICMS no valor de R\$49.114,20, com multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 -Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação.*

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 100 e 123, pedindo pela nulidade da infração e, por parte do fiscal autuante, houve apresentação de informação fiscal às fls. 135 a 137, rebatendo alegações defensivas e pugnando pela procedência total do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### “VOTO

*Preliminarmente, assinalo que o autuado suscitou a decadência dos fatos geradores objeto da autuação em relação ao exercício de 2005, sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:*

*CTN:*

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*(...)*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

*O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:*

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos aos exercícios de 2005 a 2008, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/2005 a 31/12/2008 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2005, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2011. Rejeito a preliminar de decadência suscitada, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 14/12/2010, tendo sido realizados atos preparatórios indispensáveis à constituição do lançamento a partir da data de 10/11/2010, consoante intimação para apresentação de documentos fiscais à fl. 07.*

*Ainda preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.*

*Ademais ficou evidenciado, da impugnação ao lançamento de ofício, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo exercido tempestivamente seu direito de defesa e pronunciado-se inclusive quanto ao mérito da imputação.*

*Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB. Porém ressalto, quanto ao instituto da antecipação parcial, que o Supremo Tribunal Federal – STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 3426, negou a anulação do artigo 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96, que criou a antecipação parcial do imposto para empresas que adquirirem mercadorias para comercialização em outro Estado, independentemente do regime de apuração adotado pela empresa.*

*Argüições de nulidade rejeitadas.*

*No mérito, o Auto de Infração foi lavrado em 14/12/2010 e exige ICMS devido por antecipação parcial no valor de R\$49.114,20, acrescido da multa de 60%, referente a aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação, no período de janeiro/2005 a dezembro/2008. Por oportuno, assinalo que o Auto de Infração não atinge fato gerador ocorrido em 2009, ao contrário do que afirma o autuado, tendo sido citada a data de 09/01/2009 como data de vencimento, e não como data de ocorrência, no Auto de Infração. Tal vencimento, como termo final do prazo de apuração mensal do imposto, refere-se à data de ocorrência de 31/12/2008.*

*O instituto da antecipação parcial, espécie da antecipação tributária em que não ocorre a substituição do sujeito passivo, e nem fica encerrada a fase de tributação quando do pagamento antecipado do imposto, foi instituído em 29/12/2003 com a inserção do artigo 12-A na Lei nº 7.014/96.*

*No Regulamento do ICMS/BA o instituto da antecipação parcial está previsto no artigo 352-A, acrescentado a este Regulamento pelo Decreto nº 8.969/04.*

*Prevê o 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.*

*(...)*

*§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. (Redação com efeitos a partir de 21/09/2005)*

*§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. (Redação original, com efeitos de 29/07/2004 até 20/09/2005) (grifos nossos)*

*Por conseguinte, durante todo o período objeto da ação fiscal, janeiro/2005 a dezembro/2008, o fato de o sujeito passivo estar inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de “especial” não é óbice à sua obrigação de pagar imposto em razão de antecipação parcial. Uma vez que o imposto foi destacado nos documentos fiscais com aplicação de alíquota interestadual, configura-se a hipótese normativa e é devido o imposto por antecipação parcial.*

*Assinalo, ainda, que o fato de o contribuinte encontrar-se à época, conforme assevera o autuante, na condição de contribuinte com inscrição “especial”, não impede que o mesmo pratique operações sobre as quais incida o ICMS. E o contribuinte tanto assim reconhece, que recolhe este imposto em razão de operações que pratica, e que estão neste campo de incidência, conforme Relações de DAEs emitidas pelo sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, relativos a recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial de descredenciados e a recolhimentos de ICMS sob outros códigos de receita, com a inscrição estadual do contribuinte, acostadas pelo Fisco ao Auto de Infração.*

*Ressalto que no presente Auto de Infração não se trata de exigência de diferença de alíquota em razão de aquisição de ativo fixo, nem de bem de uso, ou de consumo, pelo que descabem as alegações defensivas a respeito.*

*Compulsando os autos observo que algumas das mercadorias adquiridas, a exemplo de azeite, bacalhau, televisores, reprodutores de mídia CD/DVD, aparelhos de informática, câmeras digitais de fotos, câmeras de vídeo, rádios, pára-raios, não guardam relação exclusiva com a prestação de serviços de construção, terraplenagem, ou seja, prestação de serviços de engenharia e de construção civil.*

*Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 157 a 182), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos apresentados na sua defesa inicial, bem como refaz todos os pedidos já postulados.

Começa o seu Recurso relatando os termos da imputação, falando que é uma sociedade “que apresenta como sua atividade fim a atuação no ramo de prestação de serviços de engenharia e de construção civil”.

Como questão preliminar, alega a extinção parcial do crédito tributário ante a decadência relativa aos fatos geradores de 2005, pois, entende que deve ser aplicado o comando do art. 154, §4º do CTN. Aponta que o Auto de Infração fora lavrado em 14/12/2010, sendo ele intimado somente em 12 de janeiro de 2011. Cita os artigos 150, §4º e 173 do CTN e colaciona entendimentos jurisprudências e textos de juristas neste sentido.

Passa a discorrer sobre a questão de mérito do lançamento. Citando os dispositivos normativos que embasaram o Auto de Infração. Alega que a acusação não merece acolhida, pois diz que é um prestador de serviços, com objeto social definido de realização de obras de construção civil, terraplenagem e recuperação de estradas e rodagens, entre outros. Assevera que nunca se desviou de tal objeto social, não praticando atos de comércio e que os equipamentos e materiais objeto da autuação teriam sido adquiridos com o propósito de serem empregados nas obras.

Diz que esta sujeita ao ISS, consoante a legislação em vigor, LC 116/03. Afirma que no caso em lide, o ICMS incide nas operações pela “aquisição de bens pelo recorrente, bens estes adquiridos de fornecedores industriais e ou comerciais, embutindo-se a carga tributária, tanto do IPI quanto do ICMS, na operação anterior”. Conclui afirmando que se configura uma típica empresa prestadora de serviços de engenharia e, por isso não está obrigada a se sujeitar “à complementação das alíquotas do ICMS, nas aquisições interestaduais de ativo permanente,

*material para uso e/ou consumo, bem como materiais que vão afetar, fisicamente, ativo de terceiros em andamento, os donos das obras que lhe foram contratadas, por empreitada". Assevera que se encontra enquadrado nos itens 7.0 e 7.1 da Lista de Serviços que tem previsão na Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, cujo artigo 1º colaciona aos autos.*

Reforça a idéia de que é contribuinte do ISS ao argumentar que os serviços de execução de obra de engenharia e terraplenagem são simples prestação de serviço. Sintetiza sua tese afirmando que "*não sendo Contribuinte do tributo estadual, em relação esta atividade que desenvolve, não há como caracterizar a aquisição de mercadorias, quer seja para consumo próprio ou utilização nos serviços, quer seja destinado ao seu ativo fixo, como hipótese de incidência para pagamento do ICMS, por força exatamente da condição constitucional de limitar a extensão de ascendência de um ente tributante sobre o território de competência de outro, no caso, o Estado sobre o Município, sendo, por decorrência, indevida a referida complementação exigida ou, mesmo, pagamento total do ICMS a qualquer título*".

Alega que é ilegal e ilegítima a exigência do presente lançamento, diante da flagrante invasão de competência do Estado da Bahia, para exigir ICMS de um prestador de serviços, seja sob qualquer argumento, seja quando da aquisição de bens destinados a uso e/ou consumo.

Em outro tópico do Recurso, a empresa passa a discorrer sobre o princípio da legalidade. Cita e transcreve artigo 5º, II, o artigo 150, I, artigo e 155, todos da Constituição da República, e o artigo 97 do CTN para afirmar que somente por lei deverá alguém ser obrigado a fazer algo, constituindo garantia do contribuinte frente "à iminência de arbitrariedade do Estado tributante". Neste sentido cita Bernardo Ribeiro de Moraes e Decisão de Tribunal Regional Federal.

Colaciona o art. 155, §2º, alegando que ao CF/88 criou uma nova hipótese de imposto estadual, com uma delimitação bastante clara sobre o campo de incidência do ICMS. Diz que são necessários os seguintes pressupostos para que se dê a incidência do ICMS diferencial de alíquotas, a saber:

- 1º - que a operação deva ser interestadual, isto é, remetente e destinatário haverão que ser localizados em Estados diferentes;
- 2º - que o bem (ou serviço) deverá ser destinado a CONSUMIDOR FINAL DO ADQUIRENTE;
- 3º - que o destinatário deverá ser também contribuinte do imposto.

Após levantadas suas considerações, explica que o imposto incide apenas sobre a entrada de bens proveniente de outro Estado da Federação e destinado ao consumo final do adquirente, contribuinte do imposto.

Assevera que a competência para estabelecer o campo de incidência do ICMS é exclusiva do legislador constitucional, restando ao legislador de cada Estado exercer a tributação nos rígidos limites delineados pela Constituição Federal. Dentro desse entendimento, alega que é visível a usurpação de competência do legislador estadual quando este estendeu o campo de incidência do ICMS para os bens destinados ao ativo fixo do contribuinte. Diz que para que a incidência do imposto alcançasse tanto os bens destinados ao consumo, quanto os bens destinados ao ativo fixo, haveria o legislador constitucional que prever, expressamente, as duas hipóteses de incidência, dispondo que o imposto incidiria sobre a operação de entrada de bens destinados ao consumo, ou ao ativo fixo, e que a cobrança do imposto não pode realizar-se por extensão elástica do campo de incidência, pelo legislador infra-constitucional.

Afirma que o legislador constitucional, quando quis que a incidência do ICMS alcançasse os bens destinados a consumo e os bens destinados ao ativo fixo, quando provenientes do exterior o dispôs de forma expressa no inciso IX, "a", do artigo 155 da Constituição da República, que transcreve. Colaciona jurisprudência do STJ no sentido de que não é devido diferencial de alíquotas no caso de empresas de construção civil quando da aquisição de bens móveis provenientes de outras unidades da Federação e utilizados na prestação de serviços.

Ao final de seu arrazoado, pede para que seja dado provimento ao Recurso e se reforme o Acórdão recorrido para julgar nulo o Auto de Infração.

Após os autos foram encaminhado à PGE para análise.

Em despacho de fls. 213, a i. Procuradora do Estado Paula Gonçalves Morris Matos, encaminha os autos para o Procurador Chefe da PROFIS, em face do incidente de Uniformização de Orientação Jurídica PGE 20103912360 que discutia a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Em 03.11.11, o i. Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta (fls 214), manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título “*PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*” afirmando que não foi acolhida a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “*à PROFIS para que seja elaborada uma minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido Parecer da PGE/PROFIS (fls. 215 a 218), da lavra da i. Procuradora Maria José Coelho Lins de A Sento-Sé que faz uma breve explanação dos fatos ocorridos, do Recurso e do cerne do lançamento. Propala que considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Diz que a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação estadual, atendendo todos os requisitos do RPAF/BA. Aponta que falece competência a este Conselho quanto as argüições de constitucionalidade, antes a disposto no art. 167, I do RPAF.

Entende que é válida a norma do art. 107 COTEB e não se aplica ao caso em lide o entendimento da SV 08 do E. STF. Alega que a ressalva prevista no início do §4º do art. 150 do CTN contida na expressão “*se a lei não fixar prazo para homologação*” embasa a validade do art. 107 do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais lançados por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte.

Portanto, explica que, como o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2005 teve início em primeiro de janeiro de 2006 e a autuação do caso em exame foi lavrada em 14.12.2010, entende que não houve decadência e o lançamento ocorreu dentro do prazo legal.

Quanto ao mérito, relata que a infração tem como cerne a antecipação parcial e não a exigência de diferença de alíquotas em razão da aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou bem de uso e consumo do estabelecimento. Lembra que o instituto da antecipação parcial foi inserido no ordenamento jurídico estadual através do art. 12-A da Lei nº 7014/96 em 29.12.2003. Fala que em consonância com os termos do art. 352-A, §3º, I e II do RICMS/BA, é cabível o recolhimento do imposto por antecipação parcial pelas pessoas jurídicas inscritas na condição de contribuinte especial e pelo contribuinte que desenvolva atividade sujeita ao ICMS e ao ISS.

Diz que o recorrente reconhece a prática de operações sujeitas a incidência do ICMS, conforme as relações de DAE's emitidas pelo sistema informatizado de informações do contribuinte - INC/SEFAZ - relativos a recolhimentos de ICMS sob outros códigos de receitas, com a inscrição estadual do contribuinte. Aponta também que diversas mercadorias adquiridas pelo recorrente, tais quais azeite de oliva, CD/DVD, bacalhau, rádios, câmeras de vídeo, pára-raios, câmeras digitais de fotografia, aparelho de informática, televisores, não guardam conexão direta com a prestação de serviços de construção e terraplanagem.

Diante do relatado, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 12/01/2006 e a improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

Entretanto, consoante a previsão do art. 155, parágrafo único do RPAF/BA, não me pronuncio quanto a nulidade questionada, passando ao julgamento de mérito.

O cerne da infração é a falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial, sobre mercadorias oriundas de outras unidades da Federação. Pois bem.

Entendo que o instituto da antecipação parcial é apenas aplicável às operações interestaduais de aquisição de mercadorias para comercialização, nos termos do art. 12 da Lei nº 7.014/96, abaixo transscrito, determinação repetida no caput do art. 352-A do RICMS/BA, vigente à época dos fatos:

*“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.”.* Grifos nossos.

*“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.”.* Grifos nossos.

Nesse contexto, pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos, depreende-se 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.

Comungo, assim, 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 à posterior comercialização.

Importantíssimo frisar que a regra do §3º do art. 352-A do RICMS, utilizada pela JJF como embasamento para manter a exigência fiscal, abaixo transcrita, somente pode ser aplicável se restar comprovado que as mercadorias adquiridas pelo prestador de serviço que exerce atividade mista sejam de fato utilizadas para comercialização, e não como insumos na prestação do serviço realizado, conforme abaixo sevê:

*“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:*

*(...)*

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

Assim, não é pertinente o argumento exposto no julgamento de base de que algumas das mercadorias adquiridas não guardam relação exclusiva com a prestação de serviços de construção, terraplenagem. Primeiro que a quantidade adquirida não me faz crer que tais mercadorias são destinadas à revenda, e segundo, que tais mercadorias são usualmente usadas ora como apóio na consecução de obras, ora como peças e máquinas de reposição da parte administrativa das empresas, ou seja, material de uso e consumo.

Neste sentido, transcrevo o Acórdão nº 0166/11-09, de Relatoria do Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, da 1ª CJF, que assim dispôs, *in litteris*:

"VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interpuesto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir a falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, no período de 04/2006 a 09/2007.

Inicialmente, 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 decidido no Acórdão CJF nº 0410-11/08.

Preliminarmente, devo ressaltar que consoante cláusula terceira do contrato social, à fl. 636 dos autos, a sociedade tem por objetivos sociais a execução de:

- obras de construção civil e montagem eletromecânica de unidades e complexo industriais;
- serviços de engenharia relacionados com obras de construção civil e montagem eletromecânica de unidade e complexos industriais;
- manutenção de unidades e complexos industriais;
- locação de equipamentos;
- gerenciamento e consultoria técnica em obras de unidades e complexos industriais

Assim, diante de tal comprovação, verifico caber razão ao recorrente quando se insurge contra a exigência da antecipação parcial do ICMS, uma vez que desenvolve apenas e tão-somente atividades típicas de obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros, o que o torna eminentemente um típico contribuinte de ISSQN, e não contribuinte de ICMS, posto não desenvolver qualquer atividade de comércio ou mercancia.

O art. 12-A da Lei nº. 7.014/96, repetido literalmente pelo RICMS, em seu art. 352-A, só prevê a exigência da antecipação parcial do ICMS para as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, sendo assim a antecipação parcial só pode incidir se restar comprovado que as mercadorias adquiridas foram destinadas à comercialização.

Tal conclusão, 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.

Diante de tais considerações, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS no sentido de que, o quanto previsto no parágrafo 3º do artigo 352-A do RICMS/BA, 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 citado artigo, o qual determina que "Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização..." (grifo nosso), não se constituindo, pois, em regra autônoma, por se tratar inclusive, de parágrafo.

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

Aliás, a redação originária do § 3º do art. 352-A, 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.

Contudo, como não há prova nos autos de que os produtos adquiridos pelo autuado são mercadorias e que são objeto de revenda por parte do recorrente, descabe a exigência fiscal do ICMS antecipação parcial, pois da discriminação dos produtos adquiridos, constantes nos documentos fiscais acostados aos autos, se observa tratar-se de produtos empregados na prestação de serviços de obras de construção civil, a exemplo de: tubo PVC, ferragens, disco de corte, eletrodo, mangueira, verniz, etc., os quais são utilizados na atividade de prestação de serviço tributada pelo ISSQN, consoante Contrato Social às fls. 634 a 640 dos autos.

Por derradeiro, registe-se que, no tocante ao 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.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar improcedente a exigência fiscal, visto que não restou comprovado que as mercadorias adquiridas, objeto da ação fiscal, foram destinadas à comercialização, de forma a caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme definido no art. 12-A da Lei nº. 7.014/96, alterada pela Lei nº. 8.967/03 que instituiu o ICMS por antecipação parcial."

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a exigência fiscal, visto que não restou comprovado que as mercadorias adquiridas, objeto da ação fiscal, foram destinadas à comercialização, de forma a caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, conforme definido no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.967/03 que instituiu o ICMS por antecipação parcial.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª 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 **157065.0013/10-5**, lavrado contra **CONSTRUTERRA CONSTRUÇÕES E TERRAPLENAGEM LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS