

PROCESSO	- A. I. Nº 206915.0002/11-2
RECORRENTE	- HIDROGEO PERFURAÇÕES LTDA. (HG PETRÓLEO PERFURAÇÕES)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0206-02/11
ORIGEM	- INFRAZ ALAGOINHAS
INTERNET	- 19.06.2013

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0239-13/13**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. EMPRESA COM INSCRIÇÃO ESTADUAL NA CONDIÇÃO DE “ESPECIAL”. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A exigência do ICMS antecipação parcial só pode ser efetivada se restar demonstrado que as mercadorias adquiridas se destinavam a posterior comercialização, fato não comprovado. Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 2ª JJF, constante no Acórdão nº 0206-02/11, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração, lavrado em 28/03/2011, em razão da falta de recolhimento do ICMS na antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de prestação de serviço. Valor de R\$36.760,76. Multa de 60%.

Após análise dos argumentos delineados pelo autuado e pelo fiscal autuante, a 2ª JJF proferiu a Decisão transcrita abaixo (fls. 141/143):

*“O presente lançamento de ofício foi lavrado para reclamar a falta de recolhimento de ICMS a título de antecipação parcial referente a aquisições interestaduais de mercadorias.*

*Verifico que o autuado alinha seus argumentos como se a exigência fosse relativa à diferença entre alíquotas, quando na verdade se esta reclamando a 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 ao 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. A aludida diferença de alíquotas 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.*

*Já a mencionada antecipação parcial, alvo do presente lançamento de ofício, de acordo com o art. 12-A da Lei nº 7.014/96, incide nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, é cobrada nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, sem MVA, e não fica encerrada a fase de tributação. No presente caso o que se exige é uma parcela do imposto que será integralmente recolhido no momento próprio da saída subsequente da mercadoria, cabendo a exigência do imposto ao sujeito passivo direto, tanto relativo à parcela antecipada quanto em sua integralidade.*

*As diferenças na apuração do imposto nas duas modalidades são evidentes, pois o cálculo da diferença de alíquotas é realizado 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), se deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (crédito).*

*Conforme voto proferido no Acórdão JJF Nº 0068-03/11: “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.”*

*Os fatos alinhados na presente lide se ajustam ao acima disposto, pois as Notas Fiscais em questão, relativas às aquisições de mercadorias do sujeito passivo, tiveram destacado o imposto com adoção da alíquota interestadual, estando o destinatário inscrito neste Estado na condição de “contribuinte especial”. Assim, não havendo contestação quanto a estas questões, o fato subsume-se à previsão do § 3º do art. 352-A do RICMS.*

*É importante destacar que em relação às alegações de constitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, não lhe compete decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 I do RPAF/BA, bem as decisões dos tribunais trazidas pelo autuado se referem à diferença de alíquota.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, com o propósito de obter a decretação de nulidade do Auto de Infração.

Esclarece que se dedica basicamente a construção e perfuração de poços de petróleo, conforme se verifica da constituição do objeto constante em seu contrato social. Desta forma, adquire mercadorias para uso e consumo próprio, destinado a aplicação nas obras por ela realizadas.

Destaca que no cadastro estadual, realizado na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no campo Regime de Apuração do ICMS, consta a informação não contribuinte.

Cita doutrina e jurisprudência no sentido de que ao adquirir mercadorias em outro Estado com o intuito de empregá-las em sua atividade fim, sem comercialização, não há a circulação de bens ou mercadorias, afastando a incidência do ICMS.

Alega que por qualquer ângulo que se analise o caso em comento, (antecipação tributária ou diferencial de alíquota), o recorrente não deve o ICMS, nem a multa, pois a exigência do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, é exclusivamente para empresas cujas mercadorias se destinem à comercialização.

A representante da PGE/PROFIS, Drª. Maria Helena da Cruz Bulcão, em Parecer de fls. 187/188, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Suscita que as notas fiscais que fundamentam a ação fiscal relativas às aquisições das mercadorias, tiveram destacado o imposto com adoção da alíquota interestadual, constando o destinatário como inscrito na condição de contribuinte especial, cabendo a aplicação do art. 352-A, §3º do RICMS.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0206-02/11, prolatado pela 2ª JJF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, em razão da falta de recolhimento do ICMS na antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de prestação de serviço.

O instituto da antecipação parcial, foi instituído através da Lei nº 8.967/03, que acrescentou o artigo 12-A, 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.*

Também o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época, repetiu os termos da antecipação parcial, em seu artigo 352-A, *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.

Pela análise dos dispositivos, extrai-se uma premissa básica para a cobrança da antecipação parcial, qual seja: a finalidade de comercialização do bem. E isso é evidente, tendo em vista que é intrínseco ao instituto que ele ocorra apenas sobre mercadorias que ainda serão colocadas em circulação, haja vista que, conforme expresso no seu §1º, a antecipação não encerra a fase de tributação, ou seja, gerará um crédito a ser compensado em uma fase de tributação posterior.

Desta forma, a tributação do ICMS na saída futura da mercadoria é condição indispensável ao instituto da antecipação parcial, tendo em vista que o Estado está cobrando o imposto que seria devido em etapa subsequente da cadeia de circulação das mercadorias.

No presente PAF, o lançamento de ofício está sendo cobrado somente com fundamento no inciso I, §3º, art. 352-A, do RICMS:

*§ 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;*

Imprescindível registrar que a regra descrita acima, deve ser aplicada em conjunto com o requisito da comercialização, restando comprovado nos autos que o contribuinte exerce atividade mista, ou seja, preste serviço e comercialize mercadorias e que as mercadorias objeto da autuação tenham sido adquiridas de fato para comercialização, e não como insumos na prestação do serviço realizado.

Conforme contrato social colacionado aos autos, restou caracterizado que a sociedade tem por objeto:

*“Constitui objeto da sociedade: a abertura, manutenção, instalação e monitoramento de poços artesianos, serviços topográficos, sondagens, construção civil e operações de perfuração, produção e completação em poços de petróleo, a comercialização de imóveis e a locação de máquinas e equipamento”.*

Portanto, de acordo, também, com a consulta do SINTEGRA anexada as fls. 125, não resta dúvida que o sujeito passivo desenvolve apenas e tão-somente atividades típicas de obras de construção civil, tornando-o contribuinte de ISSQN e não contribuinte de ICMS, tendo em vista que não desenvolve atividade comercial.

O acórdão recorrido está equivocado no sentido de afirmar que as mercadorias foram adquiridas para comercialização. Ao contrário, nota-se que na descrição da infração consta que as mercadorias seriam utilizadas na prestação de serviço. Não havendo comprovação da comercialização, o auto não pode subsistir com base em presunção.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para modificar a Decisão recorrida, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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 206915.0002/11-2, lavrado contra **HIDROGEO PERFURAÇÕES LTDA. (HG PETRÓLEO PERFURAÇÕES)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS