

A. I. Nº - 300766.0065/09-0
AUTUADO - FLAUDEMIR SIQUEIRA CORDEIRO
AUTUANTE - LUCIMAR RODRIGUES MOTA
ORIGEM - INFAZ PAULO AFONSO
INTERNET 09.07.2010

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0168-05/10

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Empresa prestadora de serviços não contribuinte do ICMS. Comprovado que a empresa atua no ramo de prestação de serviço – Fotocópias e Digitalizações, e que as mercadorias adquiridas são utilizadas na prestação dos serviços sem a incidência do ICMS. Infração insubsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS, ADQUIRIDAS POR ESTABELECIMENTO PRESTADOR DE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS A INCIDÊNCIA DE ICMS. Infração insubsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO ICMS. Infração insubsistente com base no art. 7º, inciso I do RICMS-BA. **b)** BENS DO ATIVO FIXO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO ICMS. Infração insubsistente por ser tributável por alíquota interna em favor da unidade Federada de origem em face de sua qualidade de consumidor final. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 20/12/2009, exige ICMS no valor de R\$11.140,45, com aplicação da multa de 60%, imputando ao autuado o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$5.246,86, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Consta que entre 01/01/2006 a 30/06/2007, na condição de contribuinte Normal, lançou no livro Registro de Entradas as notas fiscais correspondentes a aquisições de materiais consumidos na prestação de serviços, utilizando créditos fiscais sem estornar os mesmos, sendo que os referidos créditos foram transportados para o livro RICMS nº 01. Planilhas e cópias dos livros foram juntadas ao PAF.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$3.715,21, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Consta que na condição de contribuinte Especial adquiriu de outros estados, material permanente e para uso com alíquotas interestaduais sem recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, não atinando para o que preceitua o inciso I, do §3º, do art. 352-A, do RICMS-BA.

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher ICMS no valor de R\$2.078,48, de alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias ; da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher ICMS no valor de R\$99,90, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

O autuado apresentou defesa, (folhas 226/230), alegando que examinando os papéis de trabalho e a documentação do período fiscalizado concluiu que a autuante não verificou e nem analisou a legislação concernente à sua atividade, pois que é contribuinte do ISS e não do ICMS, tendo como objeto principal a prestação de serviços em fotocópias, diagramação, crachás, impressão de projetos, plastificação, currículos e correlatos. Diz que todo material adquirido é insumo, consumo e de uso no atendimento ao consumidor.

Aduz que não usa crédito do ICMS que vem destacado nas notas fiscais de compras, não faz conta-correte de débito/crédito, não apura vendas, porque não circula, não vende, não tem fato gerador do ICMS, ao tempo que reproduz o art. 7º, incisos IV e V do RICMS.

A seguir, transcreve resposta da SEFAZ sobre não incidência da antecipação parcial para aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo fixo, para uso e consumo ou para fazer parte de processo de industrialização ou se sejam utilizadas na prestação de serviços.

Diz que consultando à SEFAZ sobre sua atividade obteve a seguinte resposta:

“a) Ao adquirir mercadorias em outras unidades da Federação, que serão utilizadas exclusivamente na prestação de serviços sujeitos ao ISS, a consulente deverá fazê-lo com alíquotas cheias, já que para esta atividade não é contribuinte do ICMS. Para tal, deverá comunicar os fornecedores.

b) A consulente ao adquirir em outras unidades da Federação mercadorias que serão revendidas, as aquisições interestaduais deverão ser realizadas à alíquota de 7% ou 12%, conforme a origem da mercadoria.”

Sobre o crédito fiscal indevido, diz que é um levantamento imprestável, recorrendo, neste particular, ao Decreto 6.284/97, art. 101, incisos I e II, que transcreve. Fala que tem sua contabilidade escriturada dia, mês e ano, com os créditos do ICMS destacados nas notas fiscais, lançados na coluna própria, encerrando seu período de apuração mensal, quando transporta os saldos dos créditos do ICMS para o livro de Apuração, onde fica acumulado por todo o período, sendo um crédito válido, pois já incluído na compra.

Diz que a autuante levantou os créditos pelo livro de apuração dizendo que dele fez uso indevido, porém não juntou prova do uso desses créditos, vez que eles permanecem registrados no livro de Apuração e estão informados na DMA do período (doc. 05).

Entende que os créditos acumulados podem e devem ser usados para transferência, pagamentos de débito e até pedido de cartela autorizada pelo estado.

Quanto ao Termo de Fiel Depositário diz que inúmeras vezes teve suas mercadorias encaminhadas para depósito sob responsabilidade do transportador, deixando-o como responsável solidário, e que fez vários requerimentos à Inspetoria local solicitando liberação por se tratar de insumo para uso na prestação de serviços (doc. 06).

Concluindo, pede o julgamento pela nulidade do Auto de Infração, procedente as provas que junta e improcedente o levantamento da infração.

A autuante em informação fiscal às folhas 259/261, diz que a empresa autuada esteve inscrita como contribuinte especial no período 01/01/2004 a 23/01/2006 e contribuinte normal no período 24/01/2006 a 30/06/2007.

Em relação à infração 1, fala que no período em que o autuado esteve inscrito sob regime normal foi constatado que, em vários meses, lançou em seu livro Registro de Entradas as notas fiscais de compras de mercadorias e ou bens permanentes e ou de uso e consumo, bem como os créditos fiscais correspondentes ao ICMS destacado nos documentos, trar para o livro Registro de Apuração do ICMS. Informa que os totais:

utilizados indevidamente pelo autuado constam do papel de trabalho de fl. 10, constituindo a base de cálculo da multa de 60% de seus respectivos valores, conforme art. 915, VII, “a”, do RICMS-BA.

No que respeita à infração 2 diz que durante o período em que a firma autuada esteve sob a condição especial, adquiriu mercadorias e ou bens do ativo permanente de contribuintes situados em outros estados, os quais destacaram o ICMS pela alíquota interestadual. Informando sobre essa infração, transcreve o art. 352-A, §3º inciso I do RICMS-BA ao tempo que diz ter elaborado os papéis de trabalho de fls. 83 a 92 para exigir o ICMS que entende devido por antecipação parcial das mercadorias constantes das notas fiscais de fls. 93 a 153.

Sobre as infrações 3 e 4, diz que sob o regime normal de apuração do imposto em 2006 e até junho de 2007, o autuado deixou de recolher o ICMS correspondente ao complemento ou diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, por ter adquirido de outros estados materiais de consumo no estabelecimento (infração 3) e material permanente (infração 4), cujos papéis de trabalho estão nas fls. 154 a 162 e 213, e as cópias das notas fiscais nas fls. 163 a 212 e 214.

Conclui pedindo a Procedência da autuação.

VOTO

O presente processo exige ICMS sob acusação do cometimento das seguintes infrações: 1 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; 2 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação; 3 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento; 4 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

O autuado, na peça defensiva, alegou que o imposto não seria devido considerando que não está sujeito a incidência do ICMS, visto que não comercializa mercadorias. Diz ser prestador de serviços e como tal está sujeito a incidência do ISS, imposto municipal.

Analisando os elementos que instruem o PAF, vejo que no período abrangido pela ação fiscal, o contribuinte até 23/01/2006 esteve inscrito no cadastro de contribuintes do estado da Bahia na condição de especial, passando à condição de contribuinte normal no período 2001/2006 até 30/06/2007 e, a partir de 01/07/2007, como empresa de pequeno porte do Simples Nacional.

Verifico também, que o Requerimento de Empresário de fl. 231, devidamente registrado na Junta Comercial, que no campo descrição do objeto constam as seguintes atividades: Fotocópias, impressão, digitalização e serviços correlatos; Tratamentos de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na Internet; Serviços de acabamentos gráficos como: encadernação e plastificação e serviços gráficos para terceiros; Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação.

Do exame das notas fiscais (fls. 93/214) que embasaram a ação fiscal constam que as mercadorias adquiridas se referem a produtos necessários a prestação de seus serviços, (fotocópias, digitalizações, encadernação, plastificação) a exemplo de: papel Ripax, papel Chamex, Clips, Refiladora, Guilhotina, Adesivo, Refil de tinta, Capa PP, Toner, Máscara, Magneto, Revelador, Rolo de Fusão, Lamina de limpeza, Protetor de cartão, Papel Copimax, Papel Sulfite, Filme película leitosa, Chapa fosca, Cilindro, Duplicador digital, Tinta preta, Papelfax, Papel Xerocoat, Unidade de Imagem Minolta, Lona front para HP, Chapa acrílica, Fita noliéster, Cabo de madeira para banner, etc. Além disso, a nota fiscal 11770 (fl. 214) condicionado ficando evidente não tratar-se de mercadoria com fim sim, um bem para seu ativo imobilizado.

Portanto, está devidamente caracterizado, que se trata de operações interestaduais de aquisição de bens de uso e consumo e para seu ativo fixo, por empresa prestadora de serviço não sujeito à tributação pelo ICMS.

O inciso V do art. 3º da Lei Complementar 87/96 estabelece que:

“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;”

A Lei Estadual de nº 8.967/03 que instituiu o ICMS antecipação parcial no Estado da Bahia no seu art. 2º acrescentou os seguintes dispositivos à Lei nº 7.014/96:

I - o art. 12-A, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004:

“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.”;

...

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

...

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.”;

Depreende-se da análise das operações mercantis objeto da autuação e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial (infração 2), que se trata de operações de aquisição de bens de uso/consumo praticada por estabelecimento não contribuinte do ICMS, e sem incidência do imposto (art. 3º, V da LC 87/96).

Convém ressaltar que a Lei Estadual definiu como fato gerador do ICMS antecipação parcial (art. 12-A da Lei nº 7.014/96): “as aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização”, e no seu parágrafo primeiro, estabeleceu que a antecipação parcial “não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por: isenção e não-incidência”. Já o parágrafo segundo autoriza o regulamento para fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.

Em relação à infração 1, de plano vejo que ela não deve subsistir porque além de não ter havido efetiva utilização do crédito fiscal em face de apenas tais créditos se acharem registrados no livro de Apuração do ICMS sem ter sido levado à compensação para apuração de imposto a recolher, não há falar em direito a crédito fiscal por parte do autuado em face de não ser contribuinte do ICMS por não praticar operações sujeitas a esse imposto, não tendo, portanto, qualquer validade legal os seus registros fiscais nesse sentido, inclusive o livro de apuração, bem como o saldo credor acumulado que não representa qualquer ativo contra o estado da Bahia.

Também entendo que as operações mercantis objetos da infração exposto, não se referem à aquisição de mercadoria destinada à c
ocorreu o fato gerador do imposto, conforme definido na Lei Com

a mencionada Lei autorizado, tão-somente, que o regulamento fizesse exclusões de antecipação parcial, no caso, qualquer interpretação que venha ser dada ao § 3º do art. 352-A do RICMS-BA/97, colide com os dispositivos legais supra citados.

Frise-se ainda que, conforme disposto na legislação tributária relativa ao ICMS (art. 7º, inciso I do RICMS-BA), não é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas 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 atividades mistas (infração 3). Também ressalto que quando se trata da aquisição de bens do ativo permanente por não contribuinte do ICMS, na condição de consumidor final (infração 4), a alíquota aplicável na operação é a prevista para as operações internas, consoante a alínea “b” do inciso VII do art. 155 da CF/88. Eis que, como no presente caso, os remetentes utilizaram nas operações, ora em lide, a alíquota prevista para as operações interestaduais, em vez da alíquota interna, o imposto que deixou de ser recolhido é devido ao Estado onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias, não figurando o Estado destinatário como pólo ativo desta relação jurídica.

Outrossim, o CONSEF, através de suas Câmaras de Julgamento Fiscal, tem se manifestado reiteradamente, nos casos de empresas com atividade voltada exclusivamente à prestação de serviços, não ser devida a cobrança da Antecipação Parcial, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao exercício de suas atividades e não para comercialização.

Esta também tem sido a posição da PGE/PROFIS, como se verifica no teor no parecer, cujo trecho a seguir transcrito, opina pelo provimento do Recurso Voluntário que integra o Acórdão CJF 0286-12/06.

“Observo que o fundamento utilizado pela d. JJF, em consonância com o entendimento externado pelo autuante não é, data vênica, mais adequado, pois o quanto previsto no § 3º do artigo 352-A do RICMS, 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 de parágrafo. Em sendo assim, entendo 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 podendo, pois, ser exigida a antecipação parcial do ICMS. Esse entendimento foi externado pela d. 1ª CJF ao apreciar o Recurso voluntário do AI Nº 175851119059, que teve como autuada a empresa GODIM E SOUZA LTDA, que exerce atividade gráfica.”

Curiosamente observo que a própria autuante se contradiz nos autos quanto à condição de o autuado ser ou não contribuinte do ICMS, vez que na infração 1 autua como crédito fiscal indevidamente utilizado por se tratar de imposto destacado em operações de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, materiais esses consumidos na prestação de serviços, vez que tais créditos não foram estornados, mas transportados para o livro RAICMS, portanto como se o autuado não fora contribuinte do ICMS, e nas demais infrações o autua como sendo contribuinte do ICMS seja por ICMS devido por antecipação parcial (infração 2) ou por diferença de alíquotas (infrações 3 e 4).

Ademais, compulsando os autos, em especial a cópia do livro Registro de Apuração do ICMS juntado pela própria autuante às fls. 58 a 82, verifico nele não conter registro de movimento de venda de mercadoria ou prestação de serviço tributado pelo ICMS, o que realça a percepção de que o autuado não é contribuinte do ICMS nos termos definidos no art. 36 e §2º do RICMS-BA, qual seja praticar 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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Quanto ao entendimento expressado pelo contribuinte na Defesa de que pode utilizar os créditos fiscais que indevidamente levou a registros em seus livros fiscais equivocadamente especificamente por não ser contribuinte do imposto.

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nos presentes autos, que restou comprovado a insubsistência do Auto de Infração.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300766.0065/09-0** lavrado contra **FLAUDEMIR SIQUEIRA CORDEIRO**.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA B.SANTOS - JULGADORA