

**A. I. Nº** - 124157.0819/10-0  
**AUTUADO** - L. AMORIM LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO JOSÉ DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** 29.12.2010

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0361-05/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. A exigência do ICMS antecipação parcial só pode ser efetivada se restar demonstrado que as mercadorias adquiridas se destinavam a posterior comercialização. Caracterizada a improcedência da infração. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 08/02/2010, exige a antecipação do ICMS no valor de R\$40.461,30, acrescido da multa de 60%, em razão da aquisição interestadual das mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 1837, por estabelecimento de contribuinte descredenciado, conforme Termo de Apreensão e Ocorrências às fls. 04/05 dos autos. Foram dados como infringidos os artigos 125, II, “f”; 352-A, c/c os artigos 911 e 913, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, sendo a multa aplicada conforme art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96. As mercadorias apreendidas (empilhadeiras) ficaram sob a guarda e responsabilidade da empresa autuada.

O autuado, mediante advogado, procuração fl.41, impugnou a autuação (fls. 27/36), alegando que não assiste razão à Fiscalização Estadual em imputar a cobrança do tributo e a respectiva penalidade à Autuada na forma descrita no auto de infração, considerando que a defendente tem como objeto social a prestação de serviços de locação de empilhadeiras, plataformas articuladas aéreas, caminhões guindastes, escavadeiras e manutenção de máquinas pesadas, estando inscrita na condição de contribuinte especial – não contribuinte do ICMS.

Diz que improcede a afirmativa fiscal de que as empilhadeiras foram adquiridas para comercialização, pois foram para a composição do ativo fixo da empresa, destinadas exclusivamente para a prestação dos serviços da defendente.

Salienta que não é contribuinte regular do ICMS, e sim, do imposto municipal ISSQN, conforme estabelecido em seu estatuto social e cadastrado na SEFAZ/BA. Transcreve o art. 352-A do RICMS/BA e entendimento postado no sítio da SEFAZ que confirmam a não-incidência do ICMS para mercadorias não destinadas à comercialização. Cita e transcreve posicionamento da 1ª JJF no julgamento do auto de infração 299166.0748/08, Acórdão nº 0268-01/09 que afasta a exigência do ICMS por antecipação parcial sobre a aquisição de mercadorias utilizadas na prestação de serviços. De igual forma transcreve os artigos 7, I e 70 do Regulamento de ICMS do estado da Bahia.

Assevera que em caráter meramente informativo traz posicionamento do CONSEF de Minas, Consulta de Contribuintes nº 180/2005 que se posiciona pela não-incidência de diferencial de alíquotas pelos não contribuintes do ICMS, se a atividade econômica da empresa encontra-se catalogada na Lista de Serviços a que se refere o Anexo da Lei Complementar nº 116/2003. Por fim cita e transcreve jurisprudência do STJ sobre o tema (STJ – AGRESP 200400393080 - RE – 647719 DJ de 01/02/2005, pg. 00439).

Conclui requerendo a improcedência da autuação.

Na informação fiscal, às fls. 52/56, preposto fiscal salienta que o auto de infração foi lavrado em função do contribuinte encontrar-se descredenciado, fls. 7/8. Transcreve os artigos 125 e 352-A para assegurar que o autuado descumpriu a legislação ao deixar de efetuar o recolhimento do ICMS devido pela operação na primeira repartição fazendária de fronteira ou percurso, sobre mercadoria com intuito comercial.

Transcreve o art. 911 e 915 do RICMS/BA para comprovar que o autuado cometeu infração que o sujeito à multa aplicada.

Assevera que, embora o Autuado alegue a não-incidência nem mesmo do diferencial de alíquota, visto que o produto adquirido destinava-se ao seu ativo fixo, o documento fiscal (fl.10/11) destaca um imposto de 7%, alíquota esta, reservada apenas para contribuintes do imposto na aquisição de mercadorias destinadas à comercialização, conforme dispõe legislação vigente.

Assegura que a autuação foi motivada pelo fato da empresa encontrar-se em situação cadastral de descredenciada perante a SEFAZ, fato não tratado na peça defensiva em momento algum, distanciando-se totalmente do caso arguido e da verdadeira razão que ensejou a lavratura do auto de infração.

Conclui pela manutenção e procedência do auto de infração.

## VOTO

O presente processo exige ICMS sob alegação de que o autuado não efetuou o recolhimento na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, acobertadas pela Nota Fiscal nº 1837, destinadas ao contribuinte autuado que se encontrava na situação de descredenciado no cadastro da SEFAZ, sendo lavrado Termo de Apreensão e Ocorrências às fls. 04 e 05 dos autos, como prova do ilícito.

A autuada, por ocasião de sua peça defensiva, alegou que o imposto não seria devido, considerando que sua atividade econômica, prestação de serviços de locação de equipamentos, não estaria sujeita à incidência do ICMS.

Na Informação Fiscal, fls.52/56, O autuante salienta que a autuação foi motivada pelo fato da empresa encontrar-se em situação de descredenciada perante o cadastrão de Contribuintes da SEFAZ. Tal fato, por si só, não se constitui em fato gerador do ICMS. Está “*CREDENCIADO*” perante a Administração Tributário do Estado, se trata de uma condição para que o sujeito passivo esteja apto a postergar o momento do recolhimento do imposto, para uma data futura fixada na legislação. Para o contribuinte que adquire mercadorias em operações interestaduais e se encontre na condição de “*descredenciado*” no cadastro da SEFAZ, deverá realizar o recolhimento do imposto na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso. Entretanto, necessário se faz que ocorra o fato gerador da obrigação, que, no caso em lide, é o normatizado no art. 12-A da Lei 7.014/96, ou seja, que as mercadorias sejam adquiridas para comercialização.

Analisando os elementos que instruem o PAF, constato que o sujeito passivo encontra-se registrado no cadastro de contribuintes do ICMS do estado da Bahia como empresa prestadora de serviços, cujo código e descrição da atividade econômica principal é CNAE 7719599, tendo como objeto social a prestação de serviços de locação de empilhadeiras, plataformas articuladas aéreas, caminhões guindastes, escavadeiras e manutenção de máquinas pesadas, estando inscrita na condição de contribuinte especial – não contribuinte do ICMS.

Constato que a nota fiscal número 1837 (fls.10/11) que embasou a ação fiscal registra que as mercadorias foram 06(seis) empilhadeiras da marca Still, adquirida:  
O autuante registra como enquadramento legal o art. 352-A, §3º, Inc da Bahia. Entretanto, é assente neste Conselho o entendimento de

antecipação parcial só pode ser efetivada se restar comprovado que as mercadorias adquiridas são destinadas à comercialização, a exemplo do que restou decidido nos Acórdãos CJF, números 0013-11/10 e 0410-11/08, em semelhante acusação. Para melhor esclarecer, transcrevemos parte do voto do ilustre relator da 2ª CJF, Acórdão 0410-11/08:

*“Observe-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 (o que, ainda que tivesse sido previsto expressamente, seria de duvidosa constitucionalidade); ao revés, dispôs expressamente que o regulamento poderia apenas excluir determinadas operações da sistemática da antecipação parcial, o que leva a concluir, a contrario sensu, que o legislador não admite qualquer inserção no referido sistema de cobrança antecipada do imposto por instrumento infralegal.*

*Logo, toda e qualquer previsão regulamentar acerca da antecipação parcial deve estar necessariamente conforme a moldura legal, sem o que torna-se inevitável reconhecer a existência de vício de ilegalidade na cobrança eventualmente engendrada.*

*Na hipótese dos autos, conforme se extrai da informação fiscal prestada pela autuante e do inteiro teor da decisão impugnada, o lançamento do ICMS antecipação parcial escora-se, exclusivamente, na previsão contida no art. 352-A, parágrafo 3º, I, do RICMS, que 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;”.*

*Como bem pontuou a nobre representante da PGE/PROFIS, 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.*

*Sucedem que, como curial, as presunções e ficções jurídicas em matéria de direito tributário devem estar, necessariamente, previstas em lei, porquanto com base em tal meio indireto de prova se exige 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 claro 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 ter pago o imposto de acordo com a alíquota interestadual não informa que a mercadoria foi adquirida para comercialização.*

*Ao dispor desta maneira, o RICMS 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. Depois, foi de encontro ao parágrafo 2º, do art. 12-A, da Lei nº 7.014/06, que expressamente admite que o regulamento promovesse exclusões da sistemática de tributação do parágrafo 3º, I, do RICMS, ampliou o espectro de incidência da antecipação inclusive, mercadorias não destinadas efetivamente a comercialização.*

*Entendo, por tais motivos, que a cobrança engendrada por conduto do presente auto de infração, da forma como foi estabelecida, ou seja, com fulcro na norma prevista no inciso I, do parágrafo 3º, do art. 352-A, do RICMS, não pode prevalecer. A meu ver, a cobrança do ICMS antecipação parcial só pode ser efetivada se restar efetivamente demonstrado que as mercadorias adquiridas destinavam-se a posterior comercialização. A ficção na qual se embasaram o autuante e a JJF não encontra respaldo na Lei Estadual instituidora do ICMS e, portanto não pode ser aplicada.” (...)*

Logo, pela análise das operações mercantis objeto da autuação e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial, constato que as operações são de aquisição de bens de uso, em mercancia interestadual, na qual deve incidir a alíquota interna prevista no art. 155, VII, “b” da Constituição Federal, cujo imposto é devido ao Estado onde está situado o remetente das mercadorias, não ao Estado do destinatário.

Registre-se que, acaso 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.

Como não há prova nos autos de que os produtos adquiridos pelo Autuado sejam mercadorias com objeto de revenda, e que a discriminação constante no documento fiscal acostado aos autos denota que são de fato equipamentos utilizados em sua atividade operacional destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, considero insubsistente o lançamento fiscal.

Diante das considerações acima registradas julgo improcedente a cobrança da antecipação parcial, visto que não há provas de que as mercadorias adquiridas destinavam-se à comercialização.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 124157.0819/10-0, lavrado contra L. AMORIM LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS LTDA.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

JOSÉ FRANKLIN REIS FONTES – JULGADOR