

**A. I. N °** - 108883.0014/10-0  
**AUTUADO** - EXECUTIVA COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.  
**AUTUANTES** - PAULO JOSÉ ARAPONGA DÓREA  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 26.07.2011

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0188-02/11

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Confirmada a aquisição de mercadorias em outras unidades da federação, destinadas, originalmente, à comercialização, com o destaque das alíquotas interestaduais, posteriormente incorporadas ao ativo imobilizado. Acusação fiscal subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/2010, para exigência de ICMS, sendo atribuído ao autuado falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento. ICMS no valor de R\$21.654,92, acrescido da multa de 60%.

O autuado, às fls. 275 a 286 dos autos, apresenta a defesa afirmando que se dedica a atividade de comércio varejista de equipamentos para escritório, especialmente máquinas reprográficas digitais, bem como de locação de equipamento e de assistência técnica (garantia e pós garantia) desses mesmos equipamentos, mantendo entre seus clientes a União Federal, o Estado da Bahia, diversos Municípios, suas empresas públicas, autarquias e sociedades de economia mista (sempre mediante licitações), além dos clientes privados.

Explica que desenvolve atividade mista, importa produtos procedentes do Estado de São Paulo, com alíquota interestadual de 7%, bens que, em princípio, são sempre destinados à revenda, assumindo a obrigatória condição de contribuinte de ICMS e, portanto, quando aliena as mercadorias, utiliza o crédito fiscal pertinente e recolhe a diferença de alíquota do ICMS, em prol do Estado da Bahia.

Aduz prestar serviços de assistência técnica com incidência do ISS, para conservação dos bens que aliena, além de efetuar locação de bens móveis, pois parte das mercadorias adquiridas não são alienados, parte e destinadas à locação, hipótese em que não há incidência do ICMS, nem do ISS, por força do disposto na LC 116/2002 e da Súmula Vinculante n. 31, do Supremo Tribunal Federal.

Alinha que nas aquisições interestaduais para o ativo fixo e para sua 2ª atividade, locação, não se constituem fatos geradores de ICMS. Portanto, entende que não se qualifica, nem pode ser qualificada como não contribuinte do ICMS, pois as compras de bens móveis são tributadas com a aplicação da alíquota interna, plena, em prol do Estado origem, como prescreve a legislação vigente (Lei Complementar n. 87/96).

Assegura que a situação excepcional se apresenta, quando da aquisição de mercadorias para revenda e que, para suprimento de necessidades das demais atividades, em evento posterior, não conhecido no momento da aquisição, deve retirá-las do estoque para dar a destinação adequada.

Argui que a Lei Estadual 7014/96 e suas alterações, instituem que o contribuinte não pode se creditar do imposto destacado nos documentos fiscais relativos às aquisições para a prestação de serviços, razão pela qual o crédito que foi regularmente escriturado, deve ser estornado, afirmando que no próprio auto de infração se reconhece e assim acontece em todas as operações, cujos bens foram destinados a locação ou eventualmente a locação com serviço adicional (operador de máquinas) que os créditos provenientes de outras unidades da federação foram estornados.

Entende que, conseqüentemente, foram observadas as disposições da aludida lei estadual, transcritas a seguir:

*Art. 29.*

...

*§ 4º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

...

*III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.” (grifo adicionado)*

Consigna que ao promover a cobrança por meio de lançamento fiscal, do imposto por diferença de alíquotas quanto às mercadorias que foram adquiridas para comercialização e posteriormente transferidas para locação, o fisco não observou que o imposto sob esta modalidade somente incidiria se ele fosse contribuinte do ICMS, como previsto no art. Artigo 2º, inciso IV, da Lei Estadual 7014/96, in verbis.

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

...

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes; (negrito nosso).*

Destaca o § 2º, do art. 29, da mesma lei estadual, dispondo que “*Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*”.

Entende que o ponto fundamental da impugnação, que enseja a improcedência do auto de infração é: da leitura do dispositivo pode-se entender, em forma inversa, que se as aquisições forem feitas para fins alheios às atividades do estabelecimento, aqui supra e da LC 87/96, entendidas as atividades não sujeitas à incidência do ICMS, como não credenciadas a absorver o crédito fiscal, também não se pode falar em incidência do imposto por diferença de alíquotas.

Complementa dizendo que, caso houvesse legitimidade (titularidade) do Estado para a exação em foco, somente se credenciaria a cobrar o ICMS sob duas condicionantes: se houvesse fato gerador e se ele fosse contribuinte do ICMS. Ocorre que o dispositivo retrocitado da mesma Lei Estadual 7014/96 e da LC 87/96 deixam clarividente que, para a atividade de locação de bens móveis, forte na Súmula Vincula n. 31, do STF, não se cogita de submissão à tributação do ICMS.

Alinha poder se extrair uma convicção em torno do tema: se o adquirente de mercadorias para locação for considerado contribuinte do ICMS por diferença de alíquotas, terá direito ao crédito fiscal sobre essas aquisições e conseqüentemente poderá compensá-los com os débitos gerados pelas demais atividades.

Destaca que o art. 155, da Constituição Federal prescreve que, nas aquisições interestaduais a alíquota plena, uniforme, deverá incidir quando forem as mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto.

Observa que, se a incidência deveria ser da alíquota interna (plena) e não da interestadual; se algum imposto tivesse que ser exigido, o mesmo deveria ser lançado pelo estado de origem, no caso, pelo Estado de São Paulo, o remetente das mercadorias, único com legitimidade para derramar a exação relativa à diferença de alíquota, que antes teria deixado de cobrar.

Afirma anexar notas fiscais de remessa dos equipamentos para locação - exatamente, objetos das aquisições interestaduais, para uso em locação (04 volumes), acompanhadas de relações completas destes bens, comprovando as operações sem incidência de ICMS.

Alinha a jurisprudência que entende coibir o lançamento de ofício em tudo e por tudo idêntico ao ora impugnado, in verbis: TJSE - Apelação Cível: AC 2009214482 SE, trazendo a doutrina do prof. Hugo de Brito Machado, decisões dos tribunais sobre Empresas de Construção Civil, para concluir que, resta bem delineada a ilegitimidade do Estado da Bahia para cobrar diferença de alíquota de ICMS, quando a operação não constitui fato gerador do imposto neste Estado, na forma delimitada e amparada pelo art. 155, II, § 2º, da C.F, pela Estadual 7.014/96 e pela LC 87/96.

Requer que seja julgado improcedente do Auto de Infração, absolvendo a Requerente de qualquer penalidade ou tributo.

O atuante, às fls. 1900 a 1903 dos autos, afirma que a empresa, mesmo que não praticasse operações mercantis, está inscrita no Cadastro da Fazenda, sendo portanto considerada contribuinte, inclusive identifica-se como tal no momento da aquisição das mercadorias em outros Estados, aproveitando, assim, a alíquota interestadual.

O argumento de que não é contribuinte do ICMS, serve para evitar o pagamento do diferencial de alíquota quando da incorporação do bem.

(Passa a descrever o procedimento do sujeito passivo, ao adquirir mercadorias em outras unidades da Federação, ou seja: a) utiliza o crédito fiscal; Paga a antecipação parcial; Se credita no mês seguinte, anulando a operação; b) Ao incorporar as mercadorias no seu ativo fixo: Estorna o crédito utilizado; Anula o pagamento da antecipação parcial, com o crédito subsequente; Não paga o diferencial de alíquota devido pela transferência da mercadoria para seu ativo imobilizado.

Argumenta que tomando por base a legislação pertinente, verifica-se que é devido o pagamento da diferença de alíquota quando da aquisição de bens procedentes de outros Estados e incorporados ao ativo imobilizado, pois ocorre o fato gerador do diferencial conforme dispõe o Art. 5º, I do RICMS/97.

Entende que para o sujeito passivo fazer uso do posterior direito ao crédito de 1/48 ao mês, o diferencial de alíquota deverá lançado no livro de apuração de ICMS, juntamente com o ICMS normal, conforme o art. 93 Inciso V do mesmo RICMS/97:

Alinha que, quanto à argumentação de que é indevida cobrança de diferencial de alíquota por ausência de previsão na Lei Complementar nº 87/96, resta claro que o art. 155, parágrafo 2º, inciso VII, “a” e inciso VIII, da Constituição Federal/88, dispõe que referente às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, será adotada a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, cabendo ao Estado da localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Conclui que a incorporação de bens no ativo fixo da empresa acontece em quase todos os meses do ano, não se constituindo uma exceção, de acordo com as planilhas apresentadas às fls. 07 a 12 do PAF e quando são objeto de locação, não recolhem nem o ISS nem o ICMS.

O processo foi submetido à pauta suplementar e não acolhido a solicitação de diligência.

Diante do exposto, ratifica o procedimento fiscal adotado.

#### **VOTO**

Verifico, após a análise dos elementos constantes dos autos, que o sujeito passivo adquire, de outras unidades federativas, mercadorias para comercialização, portanto, na condição de contribuinte do Estado da Bahia, fazendo jus às alíquotas interestaduais, e, após tais aquisições para muitas dessas mercadorias, em quase todos os meses do ano, faz a incorporações ao ativo imobilizado para posteriormente destiná-las a locação, adotando os seguintes procedimentos: a) utiliza o crédito fiscal; paga a antecipação parcial; se credita no mês seguinte, anulando a operação; b) ao incorporar as mercadorias no seu ativo imobilizado: estorna o crédito utilizado; anula o pagamento da antecipação parcial, com o crédito subsequente e não paga o diferencial de alíquota devido pela transferência da mercadoria para seu ativo imobilizado.

Assim, o autuante, exige, no presente lançamento de ofício, o pagamento do imposto (ICMS) devido das correspondentes diferenças de alíquotas, conforme acima alinhado.

A análise das afirmações do autuado esclarece perfeitamente essa questão, quando afirma: “... *ao promover a cobrança por meio de lançamento fiscal, do imposto por diferença de alíquotas quanto às mercadorias que foram adquiridas para comercialização e posteriormente transferidas para locação, o fisco não observou que o imposto sob esta modalidade somente incidiria se ele fosse contribuinte do ICMS...*”

Ora, o sujeito passivo está inscrito no Cadastro da Fazenda do Estado da Bahia, sendo, portanto, considerado contribuinte, adquire as mercadorias nas operações interestaduais como tal, fazendo jus às alíquotas interestaduais. Caso se identificasse como não contribuinte, como alega na transcrição acima, certamente receberia as mercadorias com a alíquota cheia na condição de consumidor final. A ocorrência de não saber à época da aquisição qual item iria locar, não pode prejudicar a Fazenda Publica do Estado da Bahia, pois não muda o fato de que efetuou, posteriormente, a imobilização desses produtos, se ajustando, assim, a condição de contribuinte adquirente de bens destinados ao seu ativo imobilizado.

A alegação de que o Estado da Bahia não é sujeito passivo dessa relação jurídico-tributária, pois na condição de consumidor final caberia ao estado de origem a alíquota cheia aplicada em seu estado, não cabe acolhimento, pelo simples motivo de que o autuado não adquiriu a mercadoria para locação, portanto, como não contribuinte, como alega ter destinado posteriormente, e sim para comercialização, na condição de contribuinte da Bahia, decidindo, conforme afirma, imobilizar tais produtos e destiná-los, em outro momento, a tal finalidade de locação.

O fato é que ao adquirir as mercadorias para comercialização, com a alíquota interestadual e, posteriormente, destiná-la ao imobilizado, passou, efetivamente, a dever ao estado da Bahia a exigida diferença de alíquotas, na forma prevista no art. 5º do RICMS/BA, independente da destinação que desse as mesmas em outro momento, locação ou mesmo para utilizar em seu próprio estabelecimento.

A argumentação de que é indevida cobrança da diferencial de alíquota por ausência de previsão na Lei Complementar nº 87/96, não tem amparo, pois não se trata de matéria de lei complementar, vez que o art. 155, parágrafo 2º, inciso VII, “a” e inciso VIII, da Constituição Federal/88, dispõe que referente às operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, será adotada a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, cabendo ao Estado da localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, bem como o art. 2º, IV da Lei 7014/96 do Estado da Bahia e art. 5º do RICMS/97.

Quanto ao uso do posterior direito aos créditos resultantes dessa exigência, devem ser observados os requisitos necessários previstos no RICMS/97 e no RPAF/BA, bem como as decisões apresentadas pelo autuado relativas aos Tribunais, não se ajustam ao presente caso, por se

tratarem de operações/prestações e atividades distintas, respectivamente, realizadas pelo autuado e por ele exercidas.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 I do RPAF/BA.

Diante do exposto, ratifico o procedimento fiscal adotado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108883.0014/10-0**, lavrado contra **EXECUTIVA COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ESCRITÓRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.654,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA