

**PROCESSO** - A. I. N° 108883.0014/10-0  
**RECORRENTE** - EXECUTIVA COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS P/ ESCRITÓRIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0188-02/11  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 29/11/2012

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0346-12/12**

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do recorrente imposto no valor total de R\$21.654,92, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos. II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o Sujeito Passivo em 20/12/2010 decorre de 1 infração que o acusa de 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.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 2ª JJF, decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcreto, que tem procedência à autuação:

**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 Pública 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.*

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 1920 a 1932, o contribuinte retorna aos autos e, de início, diz que é empresa dedicada às atividades de comércio varejista de equipamentos para escritório, especialmente máquinas reprográficas digitais, bem como de locação de equipamento e de assistência técnica. Diz que no contexto do seu negócio, importa produtos procedentes do Estado de São Paulo e, em princípio são sempre destinados à revenda, com alíquota interestadual de 7%, pelos quais reconhece a sua condição de contribuinte de ICMS, reconhecendo também que quando aliena as referidas mercadorias, utiliza o crédito fiscal correspondente, recolhendo também, em favor do Estado da Bahia, a diferença de alíquota do ICMS.

Assevera que para os bens que aliena, presta serviços de assistência técnica, operações sujeitas ao ISS.

Diz que parte dos bens que adquire é destinada à locação, operações não alcançadas pelo ICMS nem pelo ISS, por força do disposto na LC 116/2002 e da Súmula Vinculante nº 31, do Supremo Tribunal Federal.

Tratando da exigibilidade do diferencial de alíquota, entende que as aquisições interestaduais destinadas ao ativo fixo e para locação, não são operações, fatos, que geram o ICMS, o que redonda no fato de que o recorrente não pode ser qualificado como não contribuinte do ICMS, donde conclui que “*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)*”.

Fala de situação excepcional, referindo-se à oportunidade em que adquire “... 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”.

Atacando a Decisão recorrida, afirma que a simples inscrição junto à SEFAZ não lhe atribui a condição de “*contribuinte permanente*”, pois, se assim for considerado restará contrariado o

disposto no art. 155, da CF/88, que diz que o “*contribuinte é o sujeito passivo que pratica a operação de circulação de mercadoria*”. Nesse diapasão, entende que “*no momento em que importou os bens de outros estados, era contribuinte porque recepcionou uma operação de circulação de mercadorias, que se destinaria ao comércio. Todavia, ao transferi-los para o ativo imobilizado, tornou-se consumidora final, mas já em outra fase, que não caberia mais recolher a complementar a alíquota diferenciada, eis que a locação de bens não se confunde com operação de circulação de mercadoria, nem de serviço, conforme art. 110, do CTN, que inspirou a Súmula vinculante n. 21, do STF*”.

Referindo-se à Lei nº 7.014/96, diz que o contribuinte não pode creditar-se do imposto destacado nos documentos fiscais relativos às aquisições para a prestação de serviços ou locação, devendo ser estornado o referido crédito. Afirma que assim procedeu. Cita e transcreve o art. 29, §4º, III da Lei 7.014/96.

Cita e transcreve o art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, para dizer que não se pode exigir diferencial de alíquota de ICMS sobre as operações em que as mercadorias foram “*adquiridas para comercialização e posteriormente transferidas para locação*”. Aduz que o fisco deixou de observar que para as operações em apreço, apenas incidiria o imposto caso o Sujeito Passivo fosse contribuinte do ICMS.

Invoca o § 2º do art. 29 da mesma Lei para asseverar que “*aquisições para fins alheios às atividades do estabelecimento, não propiciam ao contribuinte o direito ao crédito fiscal, sendo o importador de mercadoria de outro estado obrigado a estornar o crédito destacado na nota fiscal*”. Valendo-se da interpretação do dispositivo acima referido e da própria LC 87/96, conclui que é improcedente a autuação porque “*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*”.

Feitas as ponderações, entende que caso fosse o Estado parte ativa legítima, apenas estaria credenciado a exigir o imposto observadas duas condicionantes, quais sejam: a) existência de fato gerador; e b) se fosse o recorrente contribuinte do ICMS. Nessa senda, à luz da Lei nº 7.014/9, da LC 87/96 e da Súmula Vinculante nº 31, do STF, não se pode cogitar de submissão das operações em apreço à tributação do ICMS. Destaca o art. 5º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Para o caso em apreço, diz que aquisições de bens para locação, em que não é dado o direito ao crédito fiscal, sequer o CIAP, será obrigatória a escrituração dessas imobilizações, também na escrita contábil, em conta distinta daquelas relativas ao imobilizado operacional para a realização de atividades tributadas pelo ICMS.

Referindo-se à limitação do poder de tributar, indaga a respeito da competência do Estado da Bahia para exigir imposto sobre operações em que as mercadorias são destinadas a consumidor final - aquele adquirente que não realizará outra operação de circulação de mercadoria com os bens adquiridos. Nesse sentido, cita o art. 155 da CF/88 para dizer que “*nas aquisições interestaduais a alíquota plena, uniforme, deverá incidir quando forem as mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto*”. Reitera seu entendimento de que não tem o Estado da Bahia legitimidade para figurar no polo ativo da contenda para exigir ICMS, porque, mesmo sendo o recorrente contribuinte, as aquisições de mercadorias sub exame não se destinaram a atividades contempladas pela tributação pelo ICMS.

Assevera que as suas razões tem fundamento nas notas fiscais de remessa dos equipamentos para locação (quatro volumes), acompanhada da relação completa dos bens em questão. Cita e transcreve Decisão emanada do TJSE, em apelação Cível, cujo teor afasta a possibilidade do Estado de Sergipe cobrar diferença de alíquotas. Aplicação das regras insculpidas nas alíneas “a” e “b”, do inciso VII, § 2º, do art. 155, da Constituição da República, considerando que não restou caracterizada que a apelante era contribuinte do ICMS.

Discorre derredor da definição de mercadoria à luz da legislação, da jurisprudência e da doutrina, sintetizando que mercadorias “*são coisas adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para venda*”. Ao revés,

assevera que “*não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso, locação ou consumo próprio*”. Cita diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal para dizer que é indevida a exigência do ICMS nas aquisições de mercadorias sem objetivo de comercialização.

Por derradeiro, pugna pela improcedência da autuação, considerando que resta 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 do art. 155, II, § 2º, da CF/88, da Lei Estadual nº 7.014/96 e da LC 87/96.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 1941/1942, opina pelo improvimento do apelo recursal, vez que resta impossível, *in casu*, à Administração Fazendária discernir que mercadorias seriam ou não locadas após a aquisição, cabendo no momento das entradas, de fato, a cobrança do diferencial de alíquota.

Diz o i. Procurador que entender contrário ao acima exposto, seria exigir à fiscalização um exercício de futurologia, não aplicável a uma atividade vinculada. Lembra que o recorrente realiza regularmente operações de venda de mercadorias, em que pese também realizar operações sujeitas ao ISSQN.

Pelo exposto, entende que cabe ao recorrente tão-somente o pleito de possível restituição de equivocada exação cobrada a título de diferencial de alíquota, numa seara de pedido de restituição. Nesse sentido, entende também que o argumento recursal não pode motivar a improcedência da autuação.

Opina pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JJF deste CONSEF, Acórdão nº 0188-02/11, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se aprecia cinge-se à única infração que acusa o Sujeito Passivo de 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.

Não são arguidas questões preliminares, logo, passo ao mérito da autuação.

A tese recursal alinhavada pelo Sujeito Passivo tem fundamento no fato de que em se tratando da exigibilidade do diferencial de alíquota, as aquisições interestaduais destinadas ao ativo fixo e para locação, não são fatos geradores do ICMS, aduzindo também que nesta condição não pode ser qualificada como contribuinte do ICMS.

Dando conta da sua atividade, diz que é de comércio varejista de equipamentos de escritório, de locação de equipamentos e de assistência técnica.

Bem, a questão é que ainda que o recorrente adquira mercadorias (equipamentos) destinados a locação, como fartamente comprovam as notas fiscais colacionadas aos autos, também adquire os mesmos tipos de equipamentos cujo destino é a revenda, neste ultimo caso, com alíquota interestadual.

Quanto à mercadorias destinadas à comercialização, muitas delas, em varias oportunidades, passam a incorporar o ativo imobilizado do recorrente para, posteriormente serem destinadas à locação. Quando tal procedimento é colocado em prática, o recorrente se utiliza do crédito fiscal, paga a antecipação parcial e se credita no mês seguinte, anulando a operação, bem como ao incorporar as ditas mercadorias ao 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.

Quanto aos fatos, vejo que o recorrente efetivamente não contesta, suscitando questões de outra ordem na tentativa de elidir a acusação fiscal.

O argumento de que não é contribuinte do ICMS, em verdade, falece de bases fáticas e legais, sobretudo quando analisadas as atividades do recorrente e o tipo de operações comerciais que realiza, conforme descrito alhures. Nessa senda, a argumentação recursal de que o Estado da Bahia não pode figurar no polo ativo desta contenda também cai por terra, por tudo o que resta demonstrado nos autos.

Entendo que o fato que determinará a higidez da autuação é a determinação do que efetivamente é incorporado ao ativo imobilizado do Sujeito Passivo, bem como quando tal operação ocorre. Nesse contexto, o voto condutor de primo grau diz, em suas primeiras linhas, descrevendo as circunstâncias da autuação, diz que “... *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 ...*”. Nessa esteira, o ilustre Procurador da PGE/PROFIS afirmou que “*resta impossível, in casu, à Administração Fazendária discernir que mercadorias seriam ou não locadas após a aquisição, cabendo no momento das entradas, de fato, a cobrança do diferencial de alíquota*”. Diz mais, diz que seria exercício de futurologia, por parte da fiscalização, segregar as mercadorias pela incidência ou não do ICMS.

A meu ver, os fatos são claros. É incontestável que existem operações realizadas pelo recorrente que, definitivamente, geram a exigência do ICMS como quer o autuante, sobretudo a exigência fiscal como tracejada no Auto de Infração em apreço, contudo, há que se determinar, com exatidão, quais operações são caracterizadas como geradoras da exigência do ICMS, o que, a meu ver, não se fez quando todas as operações, alcançadas pelo ICMS ou não, foram açambarcadas pela autuação.

Nesse contexto fático, em que pesa comungar da opinião do ilustre Dr. José Augusto Martins, no que concerne à dificuldade que tem o fisco de discernir que mercadorias seriam ou não locadas após a aquisição, entendo que a ação fiscal, necessariamente, teria que culminar na indicação clara e precisa da base de cálculo do imposto a ser exigido, o que efetivamente se fez quando o demonstrativo fiscal foi construído com base no grande número de notas fiscais de transferência para o ativo imobilizado do recorrente. Há que se destacar que a base de exigência do ICMS resta clara e incontestável, registrando que o fiscal autuante usou a data de emissão das referidas notas de transferência como a data dos fatos geradores do imposto.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interpôsto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 108883.0014/10-0, lavrado contra EXECUTIVA COMÉRCIO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$21.654,92, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS