

**PROCESSO** - A. I. Nº 210614.0228/18-3  
**RECORRENTE** - SIRONA DENTAL COMÉRCIO DE PRODUTOS E SISTEMAS ODONTOLÓGICOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0156-05/19  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/03/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJE Nº 0012-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO DIFAL. REMESSAS DE BENS A PESSOA NÃO INSCRITA NO CADASTRO DO ICMS. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. Comprovado que se trata de operações de bens destinados a pessoa não inscrita na condição de contribuinte no Estado da Bahia. Contrato de locação firmado entre o sujeito passivo e pessoa jurídica estranha aos destinatários, torna incapaz a reforma da Decisão recorrida. Incidência das regras de responsabilidade tributária previstas na EC 87/2015, disposições da Lei nº 7.014/96 e Convênio ICMS 93/2015. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo, de Recurso Voluntário previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5ª JJF, através do Acórdão nº 0056-05/19, que julgou Procedente o Auto de Infração – Trânsito de Mercadorias”, lavrado em 03/12/2018, *“para exigir o débito de R\$51.744,00, sob a acusação de “O remetente e ou prestador localizado em outra unidade da federação, inclusive o optante pelo simples nacional, que não efetuou o recolhimento do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista no EC nº 87/2015, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final – contribuinte ou não – localizado neste Estado”.*

Consta ainda no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que:

*“Falta de recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário conforme determina a Emenda Constitucional 87/2015 sobre as mercadorias que constam nos DANFES 63448, 63518 e 63437 emitidos pela empresa, a mesma citada com CNPJ também já citado antes da entrada no Estado da Bahia nas remessas de outra unidade da federação (SC) de mercadorias tributadas como não tributadas e destinadas ao CENTRO ODONTOLÓGICO VAMOS SORRIR BAHIA LTDA, CNPJ 28.942.629/0001-70, não contribuinte do ICMS, conforme cadastro RICMS/BA”.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações:

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em lide, é composto de uma única imputação relacionada à falta de recolhimento do ICMS, na qualidade de substituto tributário, por força da normatização contida na Emenda Constitucional 87/2015, nas operações interestaduais de saídas de mercadorias acobertadas pelas notas fiscais acostadas às fls. 6, 7 e 8 deste PAF, emitidas pela empresa, ora autuada, localizada em outra Unidade da Federação (Santa Catarina), com destino à pessoa jurídica, consumidor final, não contribuinte do ICMS neste Estado (Bahia).*

*A exigência fiscal envolve a cobrança do ICMS – DIFAL (diferencial de alíquotas), violando o contribuinte, segundo consta na peça acusatória, além das disposições da EC nº 87/15, as regras contidas na Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), especialmente o art. 2º, inc. IV e seu § 4º, inc. II; e o art. 49-B, que prescrevem que o ICMS incide sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e*

*serviços a consumidor final, localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, se atribuindo a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao remetente quando o destinatário das mercadorias não for contribuinte do ICMS. Fundamenta também o lançamento em exame, as disposições do Conv. ICMS 93/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra Unidade Federada.*

*O contribuinte, na fase de defesa, sustenta que as operações não estariam sujeitas à incidência do ICMS, por envolverem remessas de bens de seu ativo fixo em locação, conforme atestaria previsto no contrato de aluguel anexado a este PAF (doc. fls. 70 a 92). Argumentou, ainda, a inexigibilidade do imposto nas saídas de bens do seu ativo imobilizado para posterior retorno, visando a prestação de serviço pactuado contratualmente. Em pedido alternativo, caso mantida a autuação no que se refere ao imposto, requer a exclusão da multa pecuniária de 60%, sustentando a sua excessividade e o caráter confiscatório da referida cobrança, em ofensa ao art. 150, inc. IV da Carta Magna de 1988.*

*A partir da análise dos documentos acostados aos autos, passo a decidir a presente lide tributária.*

*O primeiro fato impeditivo da cobrança do ICMS, apontado na peça de defesa, está relacionado à existência de um contrato de locação que teria acobertado a remessa dos bens do Estado de Santa Catarina, para os destinatários localizados no Estado da Bahia.*

*A prova documental trazida aos autos não é capaz de elidir a infração, visto que o instrumento contratual apresentado pela defesa, tem por locatário, pessoa distinta dos destinatários das mercadorias, consignados nos documentos fiscais de fls. 6, 7 e 8 (DANFes nº 63.518, nº 63.448 e nº 63.437). Consta no contrato (fl. 70) que as remessas em locação foram pactuadas com empresa V.P. Odontologia Ltda, CNPJ nº 20.459.922/0001-79, com sede em São Paulo, não estando em conformidade com os documentos objeto da ação fiscal, que indicam por destinatários, estabelecimentos do Centro Odontológico Vamos Sorrir, localizados no Estado da Bahia, CNPJ nº 24.594.900/0001-72 (Feira de Santana); CNPJ nº 28.942.629/0001-70 (Salvador); e, CNPJ nº 19.753.785/0001-00 (Salvador). Ademais nas notas fiscais (DANFes) não consta, em qualquer campo dos referidos documentos, informações de que as mercadorias se destinavam à locação no Estado da Bahia.*

*Ademais, no curso da ação fiscal, restou demonstrado pelo agente fiscal autuante que as operações autuadas envolveram remessas de mercadorias novas, importadas do exterior, sem pagamento do imposto, acondicionadas nas embalagens do fabricante e repassadas diretamente aos destinatários indicados nos documentos fiscais, caindo por terra a segunda afirmação defensiva, impeditiva da cobrança do ICMS, de que os bens integravam o ativo imobilizado da empresa remetente e que foram enviados para este Estado em locação.*

*Ausentes documentos probantes a sustentar as afirmações defensivas, mantenho a cobrança do imposto lançado a título de ICMS DIFAL, visto que está caracterizada a venda dos bens a não contribuinte do ICMS do Estado da Bahia. Verificada, portanto, no caso concreto, a ocorrência de fato gerador do imposto. O mesmo devido ao Estado da Bahia, em conformidade com o valor lançado no Auto de Infração, e com fundamento nas disposições da Emenda Constitucional nº 87/2015; art. 2º, inc. IV e seu § 4º, inc. II; e o art. 49-B da lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), e Convênio ICMS 93/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra Unidade Federada.*

*Por se tratar de operação que destinou mercadorias a não contribuinte do ICMS, localizado no Estado da Bahia, o pagamento do imposto é de responsabilidade do remetente, ora autuado, com domicílio tributário no Estado de Santa Catarina.*

*No que se refere ao pedido subsidiário de exclusão da multa, sob a alegação de excessividade da cobrança no percentual de 60%, e de efeito confiscatório da penalidade, que seria vedado pela Constituição Federal de 1988, são arguições de inconstitucionalidade. Por força do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, motivo pelo qual, este colegiado não pode adentrar em tal discussão, e sobre a mesma exarar decisões.*

*Ademais, as decisões judiciais trazidas pela defesa em socorro da tese da autuada, não possuem efeito vinculante, razão pela qual não podem ser aproveitadas a seu favor.*

*Frente ao acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário, às fls. 114 a 145 dos autos, o recorrente, após breve síntese dos fatos, sustenta que a decisão administrativa de 1ª Instância não merece prosperar, devendo ser reformada, visto que o argumento de que se tratariam de remessas de mercadorias novas oriundas do exterior, o que permitiria a incidência do ICMS, e não uma locação, é mera presunção da autoridade julgadora.

Neste contexto, diz que houve pela autoridade tributária a alteração do próprio conceito de locação de bens móveis para definir a competência tributária relativa ao ICMS, o que é vedado pelo art. 110 do CTN, do que salienta que o critério material do ICMS é a circulação de mercadoria, o que efetivamente não ocorreu, logo, resta claro que a locação ocorrida não permite que ocorra a transmissão da propriedade do bem e, em consequência, não estaria sujeita à incidência de ICMS.

Assim, o recorrente requer a nulidade da Decisão de 1ª instância pelo emprego de presunção, com violação ao art. 110 do CTN, eis que somente é possível ao agente público utilizar-se das presunções se estas estiverem expressas em enunciado de lei, sob pena de se tornar um ato ilegal, ou seja, limitada às garantias constitucionais e legais impostas pelo ordenamento jurídico e, também, pelo ônus da prova da autoridade fazendária em comprovar o fato alegado.

Destaca que um dos limites impostos pelo ordenamento jurídico às presunções é a necessidade de que o fato social se subsuma perfeitamente à hipótese prevista na norma jurídica. Logo, não é permitido à autoridade fazendária pretender, sem qualquer parâmetro, o enquadramento do fato social (locação de bem móvel) à hipótese normativa que autorize a incidência do ICMS. Entretanto, segundo o recorrente, a autoridade julgadora lançou mão da presunção e considerou que a operação realizada não se trataria de locação, mas de uma operação mercantil, que possibilitaria a incidência do ICMS, modificando o instituto jurídico da locação, violando o art. 110 do CTN.

Em seguida tece considerações a respeito do ICMS DIFAL para concluir que a locação não se sujeita à incidência de ICMS, tampouco da incidência do ICMS DIFAL, uma vez que, para o nascimento da obrigação do ICMS é necessária a presença concomitante de: operações, circulações (mudança de patrimônio) e mercadorias (aquisição com propósito de mercancia), o que não ocorre com a locação.

Destaca que as mercadorias enviadas, consubstanciadas nas Notas Fiscais nºs 63448, 63437 e 63518 são objeto de contrato de locação, conforme relação dos equipamentos e os pré-requisitos de instalação específicos, não devendo haver sobre elas qualquer tipo de tributação, conforme telas ínsitas na sua peça recursal, do que cita Acórdão CJP nº 0359-12/17. Aduz, ainda, que tais equipamentos estão sujeitos à isenção disposta no art. 265, XXIII, “a” do RICMS/BA, já que integram o ativo imobilizado.

Neste sentido, diz que, conforme item III das “Condições” compreendidas no contrato de locação, resta claro que os equipamentos locados serão devolvidos ao recorrente em 10/12/2021 e, portanto, estão abarcados na isenção. Conclui que, se a venda do ativo fixo não é fato gerador para incidência de ICMS, entende-se que a locação do ativo fixo, pelo mesmo motivo, não poderá sofrer tributação. Cita jurisprudência.

Destaca que, embora os argumentos tenham sido expostos de forma clara, a 1ª instância considerou equivocadamente, com base na presunção, que a operação realizada teria natureza mercantil, porquanto os produtos estariam acondicionados em embalagens e teriam aparência de “novos”, do que sustenta o recorrente não ser possível que se admita que a mera aparência de que se trataria de um produto “novo” justifique a desconsideração de que se trata de uma locação, a fim de permitir a incidência do ICMS sobre este fato jurídico, razão de reformar a Decisão recorrida e julgar improcedente a autuação fiscal, por não haver transferência de titularidade da mercadoria locada.

Em seguida, o sujeito passivo passa a tecer considerações sobre o caráter confiscatório da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto exigido, do que cita decisão do STF.

Assim, o recorrente requer que seja acolhida a preliminar de mérito relativa à invalidade da presunção empregada pela autoridade fazendária, que acabou por alterar o próprio instituto jurídico da locação para permitir a incidência do ICMS e, em relação ao mérito, requer que seja julgada improcedente a exação fiscal, tendo em vista ter comprovado que as mercadorias

enviadas à sua cliente em Salvador foram remetidas a título de locação, eis que tais mercadorias compõe o seu ativo imobilizado, não configurando hipótese de incidência do ICMS.

Por fim, postula que todas as intimações dos atos processuais sejam realizadas exclusivamente em nome de seu patrono, Dr. Eduardo Vieira de Toledo Piza, inscrito na OAB/SP sob nº 290.225, com escritório à Rua Bela Cintra, nº 904, Consolação, São Paulo (SP), sob pena de nulidade.

Às fls. 151 dos autos, os membros desta 1ª CJF acordaram em converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS para, nos termos previstos no art. 137, II, do RPAF, emitir parecer jurídico quanto à matéria e às razões recursais, opinando sobre a abrangência das normas ao caso concreto, acerca da ocorrência, ou não, do fato gerador e consequente incidência do ICMS, considerando que no Acórdão recorrido foi consignado que a prova documental trazida pelo autuado de que se trata de locação não é capaz de elidir a infração, visto que o instrumento contratual (fl. 70) tem por locatário pessoa distinta dos destinatários das mercadorias.

Às fls. 155 a 157 dos autos, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador – Dr. José Augusto Martins Júnior, salienta que o eixo central da tese recursal é que a operação, objeto da cobrança do DIFAL, não está sujeita ao ICMS, por se tratar de um negócio jurídico de locação, inexistindo qualquer mudança de titularidade, ou seja, a tese do contribuinte se escora numa suposta locação realizada na operação em exame.

Aduz o subscritor do parecer que, verificando os documentos acostados aos autos pelo autuado, especialmente o contrato de locação de fls. 70 a 77, observa que a tese do contribuinte carece de substrato fático, porquanto o negócio jurídico atestado nos autos não foi travado entre a autuada e um destinatário na Bahia, mas, sim, com uma empresa sediada no mesmo município do impugnante, especificamente São José dos Campos, Estado de São Paulo. E nesse passo, as razões de defesa naufragam num evidente vazio fático.

Salienta o opinativo da PGE/PROFIS que, poder-se-ia admitir a tese lançada pela defesa, caso fosse colacionado aos autos possível sublocação com a empresa sediada na Bahia, conforme faculta a cláusula 11 do contrato, o que não foi realizado pelo autuado.

Assim, diante das provas constantes dos autos, em especial o contrato de locação, concluiu o opinativo da PGE/PROFIS que não há como se emprestar sufragio a tese do recorrente.

Às fls. 158 dos autos, consta “Despacho PROFIS-NCA”, subscrito pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dr.<sup>a</sup> Paula Gonçalves Morris Matos, acolhendo o pronunciamento da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o ICMS de R\$51.744,00, sob a acusação de “O remetente e ou prestador localizado em outra unidade da federação, inclusive o optante pelo simples nacional, que não efetuou o recolhimento do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista no EC nº 87/2015, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final – contribuinte ou não – localizado neste Estado”.

A tese recursal, em síntese, tanto em preliminar, quanto de mérito, limita-se apenas a defender que as mercadorias enviadas, através das Notas Fiscais nºs 63448, 63437 e 63518, são objeto de contrato de locação, sem transmissão da propriedade e, em consequência, sem incidência de ICMS, como também que tais equipamentos estão sujeitos à isenção disposta no art. 265, XXIII, “a” do RICMS/BA, já que integram o ativo imobilizado do sujeito passivo.

Inicialmente, recomenda-se atender o pedido recursal de que todas as intimações dos atos processuais sejam realizadas exclusivamente em nome de seu patrono, Dr. Eduardo Vieira de Toledo Piza, inscrito na OAB/SP sob nº 290.225, com escritório à Rua Bela Cintra, nº 904,

Consolação, São Paulo (SP), CEP nº 01.415-000.

Quanto às razões preliminares e de mérito, por se entrelaçarem, ou seja, intrinsecamente lastrearem ao fato de que as operações se tratam de locação de bens móveis e não de operação mercantil, esta sujeita ao ICMS, serão objeto de única análise.

Como bem citado no Parecer Jurídico da PGE, a solução da lide requer a comprovação do quanto alega o recorrente, de que a operação, objeto da cobrança do DIFAL, não está sujeita ao ICMS, por se tratar de um negócio jurídico de locação, inexistindo qualquer mudança de titularidade.

Como bem tracejado no citado Parecer, o contrato de locação, às fls. 70 a 77 dos autos, carece de substrato fático para dar sustentabilidade à tese do recorrente, uma vez que o negócio jurídico nele consignado não foi travado entre o sujeito passivo e um destinatário na Bahia, mas, sim, entre as seguintes partes:

1. Locadora: SIRONA DENTAL COMÉRCIO E SISTEMAS ODONTOLÓGICOS LTDA, sociedade sediada no município de São José, Estado de Santa Catarina e
2. Locatária: V.P. ODONTOLOGIA LTDA. – EPP, sociedade sediada no município de São José dos Campos, Estado de São Paulo.

Em que pese o parágrafo único da cláusula 11 do contrato de locação de equipamentos, autorizar a sublocação dos equipamentos às clínicas relacionadas no seu “Anexo V”, cujo anexo consigna as clínicas destinatárias constantes nos Documentos Fiscais de nºs: 63448, 63437 e 63518, a saber: CENTRO ODONTOLÓGICO VAMOS SORRIR BAHIA LTDA, CNPJ 28.942.629/0001-70 e CENTRO ODONTOLÓGICO VAMOS SORRIR FEIRA DE SANTANA LTDA, CNPJ 24.594.900/0001-72, como bem consignou o Parecer da PGE/PROFIS, o recorrente não aventou e, em consequência, não provou uma suposta **sublocação** de equipamentos com a empresa sediada na Bahia, de modo a justificar o envio destes ao Estado da Bahia, conforme **condições** contratuais previstas, dentre as quais “Contratos de Sublocação”, de modo a fundamentar a sua tese recursal de locação e, em consequência, de operação não sujeita ao ICMS, inclusive de devolução dos equipamentos locados prevista para 10/12/2021.

Assim, nesta condição, restou comprovado, não por presunção, como alega o recorrente, mas, em decorrência dos documentos constantes nos autos, que se trata de operação mercantil com transmissão da propriedade e, em consequência, com incidência de ICMS.

Diante de tais considerações, me alinho à Decisão recorrida e ao Parecer da PGE/PROFIS, no sentido de que se encontram “*Ausentes documentos probantes a sustentar as afirmações defensivas*” e com fundamento nas disposições da Emenda Constitucional nº 87/2015; art. 2º, IV, § 4º, II, c/c o art. 49-B da Lei nº 7.014/96, e do Convênio ICMS 93/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra Unidade Federada, o pagamento do imposto exigido é de responsabilidade do remetente, com domicílio tributário no Estado de Santa Catarina.

Entretanto, o recorrente obtendo provas documentais possíveis para sustentar suas afirmações, poderá peticionar à PGE, proceder ao controle da legalidade e representar ao CONSEF, nos termos previstos no art. 113, §5º do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Por fim, quanto à alegação da multa aplicada ser confiscatória, deixo de me pronunciar, em razão de faltar competência a este órgão julgador tal análise, como previsto no art. 125, I e III do COTEB, Lei nº 3.956/81, salientando apenas, que tal penalidade é a legalmente prevista ao caso concreto.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210614.0228/18-3**, lavrado contra **SIRONA DENTAL COMÉRCIO DE PRODUTOS E SISTEMAS ODONTOLÓGICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$51.744,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS