

Acórdão: 17.709/07/2^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010119553-76
Impugnante: Banco Itauleasing S.A.
Proc. S. Passivo: Fábio Cunha Dower/Outro(s)
PTA/AI: 02.000212168-74
CNPJ: 49925225/0001-48
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL. O preceito do § 1º do art. 341 do Anexo IX do RICMS/2002 quanto à exigência de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS obriga apenas as empresas de arrendamento mercantil estabelecidas neste Estado. Cancelada a exigência da penalidade isolada prevista no inciso I do art. 54 da Lei nº 6.763, de 1975.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - AQUISIÇÃO, EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, DE BEM DESTINADO A ARRENDAMENTO MERCANTIL. A aquisição, em operação interna, de bens destinados a arrendamento mercantil pelo estabelecimento da Autuada, na qualidade de adquirente e arrendador, não inscrito neste Estado e localizado em outra unidade da Federação, não configura hipótese de exigência da parcela do imposto resultante do diferencial de alíquotas. Exigências fiscais canceladas.

Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades, apuradas na fiscalização do trânsito de mercadorias em 23/09/2006, no Posto Fiscal Antônio Reimão de Mello, sentido Rio de Janeiro/Minas Gerais:

- 1) falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e
- 2) omissão de recolhimento da parcela do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual incidente sobre a operação, relativa à aquisição de mercadorias para uso, consumo ou imobilização para utilização em operação de arrendamento mercantil (*leasing*) pela Autuada, na qualidade de arrendadora.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) e Multa Isolada de 500 (quinhentas) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(UFEMGs), capitulada no inciso I do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 23/27, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 52/54.

Em sessão realizada em 18/09/2007 na 2ª Câmara de Julgamento, o processo foi retirado de pauta, marcando-se extra-pauta para o dia 09/10/2007.

DECISÃO

Item 1 - Falta de Inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS

Trata-se de infringência relativa à falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, pela qual se exige a penalidade isolada de 500 (quinhentas) UFEMGs, conforme previsto no inciso I do art. 54 da Lei nº 6.763, de 1975.

Em sua defesa, a Autuada alega que os dispositivos citados no Auto de Infração (AI) como fundamentos da autuação, a saber, o item 6 do § 1º do art. 5º, o inciso II do art. 6º e o § 1º do art. 13, todos da Lei nº 6.763, de 1975, não são aplicáveis ao caso concreto, pois a Autuada “não está localizada nem possui estabelecimento no Estado de Minas Gerais, razão pela qual não se sujeita à legislação mineira” (fls. 24).

Aduz, ainda, que “não se aplicam ao presente caso os artigos 340 a 342 do Anexo IX” do Regulamento do ICMS (RICMS/2002), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, “que tratam exatamente das operações promovidas pelas empresas de arrendamento mercantil”, dispositivos cuja aplicabilidade está “condicionada à **existência de estabelecimento adquirente no Estado de Minas Gerais, o que não é a hipótese**” (grifos no original, fls. 24).

O Fisco, por seu turno, reporta-se às consultas anexadas às fls. 16/19 para embasar a exigência fiscal.

Para um melhor entendimento da matéria, bem como dos sujeitos envolvidos na operação de arrendamento mercantil - o fornecedor, a arrendadora e a arrendatária - vale transcrever a lição de Ivo Teixeira Gico Júnior:

O fornecedor é aquele que entrega o bem à arrendatária e o fatura à arrendadora. Ele será escolhido por aquela, que estabelecerá o bem a ser arrendado e suas qualificações, mas os moldes do negócio (formas de pagamento, valor, entrada, etc.) serão combinados entre arrendador e fornecedor. Pode ser qualquer um capaz de fornecer o bem à arrendatária, pessoa física ou jurídica, e não é nem elemento integrante do contrato de arrendamento

mercantil, que se estabelece entre arrendador e arrendatário, nem essencial ao contrato, pois há tipos de *leasing* em que efetivamente não há fornecedor, e.g. *sale and lease back*.

Já a arrendadora é, geralmente, a empresa de *leasing*, que comprará em nome próprio o bem, nas especificações exigidas pela arrendatária, e o arrendará a esta. Importante ressaltar que, apesar de a arrendatária estabelecer as características do bem a ser adquirido, todas as outras cláusulas da compra e venda, como forma de pagamento, valor da entrada, garantias de pagamento, são estabelecidas entre arrendador e fornecedor, visto que este contrato obriga e tem seus efeitos limitados a apenas seus dois integrantes, arrendador e fornecedor. Em última análise, a arrendadora é a proprietária do bem objeto do arrendamento, seja esta propriedade posterior (*leasing* financeiro) ou anterior (*leasing* operacional) ao estabelecimento do contrato de arrendamento. Ela recebe as contraprestações mensais do arrendatário, nas quais embute parcela do capital despendido, juros (custo do capital), taxa de administração e, às vezes, parcela do seguro do bem. Pode ser pessoa jurídica (para todos os tipos de *leasing*) ou física (nos casos previstos pelas Resoluções do Banco Central).

Por último, a arrendatária é quem escolhe o bem segundo suas especificações junto ao fornecedor, recebe-o deste depois de estar firmado o contrato entre o fornecedor e o arrendador, e faz uso dele mediante o pagamento de contraprestações por um período determinado contratualmente. Não é proprietário, mas mero possuidor, que pode gozar e usufruir do bem nos limites do uso médio, pela duração do contrato. A ele compete, ao final do contrato, optar pela sua continuação ou sua extinção, seja pela aquisição do bem - quando possível -, ou por transcurso de prazo. Pode ser pessoa física ou jurídica. (GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. Elementos do contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) e a propriedade do arrendatário. Revista de Informação Legislativa, nº 143, ano 36, Julho/Setembro, 1999, p. 277-308.)

Pelos elementos constantes dos autos, observa-se que a operação objeto da exigência fiscal refere-se à aquisição, pela Autuada (arrendadora), de mercadorias (partes e peças porta-paletes convencional) vendidas pelo fornecedor Mecalux do Brasil Sistemas de Armazenagem Ltda., através da Nota Fiscal de Venda nº 12370, de 24/08/2006, conforme observação aposta no campo “dados adicionais” das notas fiscais apresentadas no ato da abordagem (fls. 6/10).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Insta salientar, por oportuno, que tanto a arrendadora (a Autuada) quanto o fornecedor são empresas estabelecidas e localizadas no Estado de São Paulo.

Tais mercadorias foram, ato contínuo, objeto de contrato de arrendamento mercantil entre a Autuada, na qualidade de arrendadora, e a empresa Transportadora Cometa S.A., na qualidade de arrendatária, esta última localizada neste Estado. Dessa forma, o fornecedor emitiu as notas fiscais de fls. 6/10 para o acobertamento do transporte de referidas mercadorias, a serem remetidas diretamente à arrendatária, quando foram, então, objeto da fiscalização que resultou na autuação em debate.

Conforme bem salientado na Consulta por Telefone nº 338/2001 (fls. 17), “as empresas de arrendamento mercantil não são, em regra, contribuintes do ICMS”. Ocorre que o Convênio ICMS 04/97 autorizou os Estados e o Distrito Federal a conceder ao estabelecimento arrendatário do bem o crédito do imposto pago quando da aquisição do referido bem pela empresa arrendadora (cláusula primeira). Para tanto, a empresa arrendadora deverá possuir inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da unidade federada de localização do arrendatário, através da qual promoverá a aquisição do respectivo bem (§ 1º da cláusula primeira), conforme abaixo transcrito:

CONVÊNIO ICMS 04/97

Publicado no DOU de 07.02.97.

Retificação no DOU de 27.02.97.

Republicado no DOU de 27.02.97.

Ratificação Nacional DOU de 18.03.97 pelo Ato COTEPE-ICMS 05/97.

Republicada Ratificação Nacional no DOU de 25.03.97.

Dispõe sobre a concessão de crédito fiscal nas operações de arrendamento mercantil e autorização de isenção na operação de venda do bem arrendado ao arrendatário.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 33ª Reunião Extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 3 de fevereiro de 1997, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira Na operação de arrendamento mercantil, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder ao estabelecimento arrendatário do bem o crédito do imposto pago quando da aquisição do referido bem pela empresa arrendadora.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Para fruição deste benefício a empresa arrendadora deverá possuir inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da unidade federada de localização do arrendatário, através da qual promoverá a aquisição do respectivo bem.

§ 2º A apropriação do crédito far-se-á nos termos da legislação da unidade federada de localização do arrendatário.

§ 3º Na nota fiscal de aquisição do bem por parte da empresa arrendadora, deverá constar a identificação do estabelecimento arrendatário.

Cláusula segunda O imposto creditado deverá ser integralmente estornado, atualizado monetariamente, através de débito nos livros fiscais próprios, no mesmo período de apuração em que, por qualquer motivo, o arrendatário efetuar a restituição do bem.

Cláusula terceira O estabelecimento que venha a se creditar do ICMS na forma prevista neste Convênio sujeita-se, ainda, ao cumprimento das demais normas estabelecidas na legislação da unidade federada de seu domicílio, especialmente aquelas previstas no art. 21, §§ 4º a 7º, da Lei Complementar 87/96

Cláusula quarta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS na operação de venda do bem arrendado ao arrendatário, desde que este seja contribuinte do imposto.

Cláusula quinta Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

Brasília, DF, 3 de fevereiro de 1997. (grifo nosso)

Adequando-se ao convênio autorizativo acima transcrito, o Regulamento do ICMS (RICMS/1996), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, inicialmente definiu as regras a serem observadas pelas empresas arrendadoras para possibilitar o crédito nas operações de arrendamento mercantil, no que foi seguido pelo Capítulo XLIII do Anexo IX do RICMS/2002, como segue:

CAPÍTULO XLIII

Das Operações Promovidas por Empresas de Arrendamento Mercantil

Art. 340 - Considera-se empresa de arrendamento mercantil, para fins de inscrição e cumprimento das obrigações previstas neste Regulamento, aquela que, na qualidade de arrendadora, realiza

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

negócio jurídico com pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso desta.

Art. 341 - A empresa de arrendamento mercantil está obrigada a inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado.

§ 1º - Para obter a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, a empresa deverá apresentar à Administração Fazendária (AF) a que estiver circunscrita os documentos previstos nos incisos I, II, IV, V e VII do caput do artigo 99 deste Regulamento.

§ 2º - A empresa sediada nesta ou em outra unidade da Federação poderá manter inscrição única em relação aos seus estabelecimentos situados no Estado, hipótese em que elegerá um deles, localizado na Capital, se houver.

§ 3º - O estabelecimento centralizador, neste Estado, fica responsável pelo pagamento do imposto, quando devido, e pelas operações de circulação de mercadorias realizadas por todos os seus estabelecimentos.

§ 4º - Considera-se estabelecimento de empresa de arrendamento mercantil, para o efeito do disposto neste Capítulo, o local por ela indicado para fins de cumprimento das obrigações tributárias, no qual deverá manter sempre à disposição do Fisco cópias dos contratos de arrendamento celebrados e os originais ou cópias das notas fiscais de aquisição dos bens por ela adquiridos.

§ 5º - A empresa mencionará no ato da inscrição do estabelecimento, em campo próprio da Declaração Cadastral (DECA), o seu representante legal neste Estado, que a representará perante o Fisco Estadual.

Art. 342 - O contribuinte de que trata este Capítulo fica responsável pelo recolhimento da diferença de alíquota relativa à mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

Art. 343 - A empresa de arrendamento mercantil fica dispensada da escrituração dos livros fiscais, desde que entregue, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações realizadas neste Estado, na repartição fazendária a que o estabelecimento centralizador estiver circunscrito, relação contendo as seguintes informações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - identificação do adquirente/arrendatário (nome, endereço, CPF ou números de inscrição, estadual e no CNPJ);

II - número, data e valor da nota fiscal;

III - descrição das mercadorias e respectivas posições na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);

IV - valor do imposto a recolher, relativamente à diferença de alíquota de cada bem arrendado;

V - número do contrato de arrendamento;

VI - valor total do imposto recolhido, relativo ao último período de apuração;

VII - banco e agência bancária onde foi recolhido o imposto;

VIII - número da autenticação bancária e data de recolhimento do imposto.

§ 1º - A relação de que trata o caput deste artigo poderá ser elaborada por processamento eletrônico de dados e entregue em arquivo eletrônico.

§ 2º - Deverão ser informadas, ainda, quando for o caso, as operações relacionadas com mercadorias gravadas com substituição tributária.

Art. 344 - Na operação de arrendamento mercantil, o estabelecimento arrendatário do bem, quando for contribuinte do imposto, poderá creditar-se do valor do imposto pago pela empresa arrendadora na aquisição do bem, observadas as normas relativas ao aproveitamento de crédito previstas neste Regulamento, desde que:

I - o bem tenha sido adquirido por estabelecimento de empresa arrendadora inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - na nota fiscal de aquisição do bem pela empresa arrendadora conste a identificação do estabelecimento arrendatário, bem como o número do contrato de arrendamento a que ele se vincula.

§ 1º - Para fins de creditamento do imposto relativo à diferença de alíquota, a nota fiscal, além dos requisitos previstos no inciso II do caput deste artigo, deverá conter a expressão: "operação sujeita ao recolhimento de diferença de alíquota - valor do imposto...".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - O imposto creditado deverá ser integralmente estornado no mesmo período de apuração em que, por qualquer motivo, a arrendatária efetuar a restituição do bem à empresa arrendadora, sem prejuízo do disposto nos §§ 4º a 11 do artigo 71 deste Regulamento.

§ 3º - A nota fiscal de que trata o inciso II do caput deste artigo servirá para acobertamento e registro da operação pelo arrendatário. (grifo nosso)

Verifica-se que o § 1º do art. 341 do Anexo IX do RICMS/2002 retro transcrito obriga as empresas de arrendamento mercantil a se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, sem, todavia, mencionar a respeito daquelas estabelecidas em outras unidades da Federação. A norma, portanto, está dirigida somente às empresas estabelecidas em Minas Gerais, senão veja-se.

Sobre o tema da vigência da legislação tributária, assim reza o art. 102 do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Comentando acerca da extraterritorialidade normativa prevista no art. 102 do CTN, Hugo de Brito Machado Segundo esclarece que “O que o art. 102 do CTN está a dizer, em outros termos, é que a legislação tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, *em regra*, vigora apenas no âmbito de seus territórios.”.

Dessa forma, de acordo com citado professor cearense, “Somente quando houver norma excepcionando esta regra, veiculada em lei complementar de *normas gerais* (CF/88, art. 146, I), ou quando houver convênio celebrado com outros Estados ou com outros Municípios, é que a extraterritorialidade é admitida.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional. Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007. p. 198. Grifos no original).

Atente-se que o § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 04/97 apenas estabelece que para a fruição do “benefício” (crédito do imposto ao estabelecimento arrendatário) “a empresa arrendadora deverá possuir inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS da unidade federada de localização do arrendatário”, o que não configura, em nenhum momento, uma norma impositiva, mas tão-somente facultativa, muito embora condicionante e necessária para a possibilidade de aproveitamento de crédito pelo arrendatário na operação de arrendamento mercantil, conforme igualmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se depreende da leitura do trecho das Consultas de Contribuinte nº 045 e nº 046/98 (fls. 18) abaixo transcrito:

Tratando-se de empresa arrendadora estabelecida em outra unidade da Federação, **faz-se necessário sua inscrição** no cadastro de contribuintes de Minas Gerais para que o arrendatário mineiro possa usufruir o crédito anteriormente citado. Tal inscrição independe de sua instalação física neste Estado.

O objetivo de tal norma é **possibilitar o aproveitamento do crédito** pelo arrendatário instalado em território mineiro, evitando porém que este Estado venha a suportar um crédito superior àquele que seria suportado caso a arrendadora não se encontrasse inscrita em seu respectivo cadastro de contribuintes. (grifos nossos)

Logo, na ausência de norma excepcionando a regra do art. 102 do CTN, veiculada em lei complementar de normas gerais, bem como de convênio celebrado com outros Estados nesse mesmo sentido, tem-se que o preceito do § 1º do art. 341 do Anexo IX do RICMS/2002 obriga apenas as empresas de arrendamento mercantil estabelecidas neste Estado.

Assim sendo, afigura-se indevida e exigência da penalidade isolada de 500 (quinhentas) UFEMGs prevista no inciso I do art. 54 da Lei nº 6.763, de 1975, por falta de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Item 2 - Falta de Recolhimento do Diferencial de Alíquotas

Trata-se da exigência fiscal concernente à omissão de recolhimento da parcela do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquotas) incidente sobre a operação de aquisição de mercadorias para uso, consumo ou imobilização para utilização em operação de arrendamento mercantil (*leasing*) pela Autuada, na qualidade de arrendadora, pela qual se exigem o ICMS e a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento).

A capitulação legal da exigência fiscal, definindo o fato gerador e a base de cálculo do imposto, foi assim fundamentada pelo Fisco no AI:

Lei nº 6.763, de 1975

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 6º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto na unidade da Federação de origem, e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O dispositivo, citado pelo Fisco no AI, referente ao local da operação, é o que segue:

RICMS/2002

Art. 61 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

i - o do estabelecimento que adquirir, **em operação interestadual**, mercadoria para uso, consumo ou ativo permanente, com relação à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (grifo nosso)

Ora, conforme já destacado, tanto a arrendadora (a Autuada) quanto o fornecedor (Mecalux do Brasil Sistemas de Armazenagem Ltda.) são empresas estabelecidas e localizadas no Estado de São Paulo, ou seja, a entrada da mercadoria a que se refere a autuação (“aquisições para uso, consumo ou imobilização”) ocorreu em estabelecimento sediado em outra unidade da Federação, em operação interna, e não interestadual, como determina a norma do inciso II do art. 6º e da alínea “i” do inciso I do art. 61, ambos do RICMS/2002.

Tem-se, ainda, que de acordo com o § 2º do art. 12 da Lei nº 6.763, de 1975, a obrigação do recolhimento do imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (diferencial de alíquotas) é dirigida a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, e não a contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação.

Ademais, a empresa arrendadora estabelecida em outra unidade da Federação não está obrigada a inscrever-se neste Estado, uma vez que o § 1º do art. 341 do Anexo IX do RICMS/2002 obriga apenas as empresas de arrendamento mercantil estabelecidas em Minas Gerais, como já abordado anteriormente no item 1.

Examinando o aspecto espacial da hipótese de incidência (h.i.) tributária, Geraldo Ataliba define-o como sendo “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible”.

Sobre o assunto, segue o renomado tributarista afirmando:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na h.i., se não se der em lugar nela previsto implícita ou - o que é raro e em geral dispensável - explicitamente, não será fato impositivo. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária. (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed., 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 104-105)

Dessa forma, também resta indevida e exigência do ICMS e da Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) referente ao diferencial de alíquotas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Villela Vianna Neto (Revisor) e Edvaldo Ferreira.

Sala das Sessões, 09/10/2007.

Luiz Fernando Castro Trópia
Presidente

Antonio Leonart Vela
Relator