

A. I. Nº - 269278.0004/11-7  
AUTUADO - ELO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - SÍLVIO CHIAROT DE SOUZA  
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET 29.02.2012

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0048-05/12

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. REDUÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO FISCAL PARA CONTRIBUINTES INAPTOS OU NÃO INSCRITOS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. O benefício só se aplica para *contribuintes inscritos no Cadastro do ICMS*, conforme previsto no art. 1º do Decreto nº 7799/00. Exigências reconhecidas. 2. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Exigência reconhecida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Exigência caracterizada, independentemente da transferência da propriedade da mercadoria. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/09/2011, exige o crédito tributário no valor de R\$ 12.800,41, inerente aos exercícios de 2009/2010, conforme documentos às fls. 13 a 273 dos autos, em decorrência da constatação de cinco irregularidades, a saber:

INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$ 434,44, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, quando das vendas para contribuintes inaptos com o benefício da redução indevida da base de cálculo, prevista no Decreto nº 7799/00;

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$ 860,73, decorrente de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, quando das vendas para contribuintes não inscritos no cadastro do ICMS com o benefício da redução indevida da base de cálculo, prevista no Decreto nº 7799/00;

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 604,80, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, relativo às notas fiscais de entrada nº 7685 e 12143;

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 3.453,14, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas;

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 7.447,30, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, relativo ao material promocional.

O autuado, em sua impugnação, às fls. 285 a 290 dos autos, através de seu advogado legalmente constituído, ressalta que as infrações não impugnadas são assumidas pelo contribuinte, encontrando-se devidamente parceladas.

Em seguida, em relação à quinta infração, diz que os demonstrativos indicam que se trata de entrada no estabelecimento de material para divulgação de atividades comerciais remetidos ao impugnante, sem que tenha havido aquisição e que tal circunstância é reconhecida pelo próprio autuante.

Aduz que a descrição da operação nos documentos fiscais evidencia a remessa de material promocional para distribuição por terceiros, CFOP 2949 (entrada) e 694 (saída pelo remetente).

Destaca que a inoccorrência de circulação econômica (troca de propriedade) demonstra que não ocorreu fato gerador do ICMS que justificasse o recolhimento do diferencial de alíquota exigido, pois, no seu entender, para incidência do ICMS pela entrada, relativamente ao diferencial de alíquotas, impõe-se a transferência de propriedade que não ocorreu na hipótese, quando o impugnante é mero depositário incumbido de fazer a entrega do material promocional nos pontos de vendas dos produtos comercializados, onde serão efetivamente utilizados, visto que, em diversas notas, consta, por exemplo, a observação “material de propriedade da empresa São Paulo Alpargatas SA”.

Diz que o autuante, nesta infração, comete sério erro ao pautar seu entendimento por uma interpretação equivocada do Parecer nº 45/2009, cujo Parecer não se aplica ao autuado, uma vez que os efeitos das consultas normais são *inter partes* e não têm efeito similar ao de ato normativo, apesar de servirem como diretriz para compreensão dos entendimentos fiscais. Contudo, na hipótese, não poderá ser utilizado com essa finalidade, uma vez que os casos não são similares, visto que, conforme Parecer 45/009, necessariamente, há aquisição do material promocional pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso presente.

Reproduz o art. 5º do RICMS/BA, o qual prevê que “*Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento: 1 – da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento*”, tendo o defendente destacado que sua autorização constitucional encontra-se no art. 155, § 2º, da Constituição Federal, do que concluiu que “*Percebe-se que para a incidência do diferencial de alíquota deverá aperfeiçoar-se a transferência da propriedade do bem, uma vez que o ICMS não poderá incidir sobre a mera saída física do bem*”.

Cita julgamento do Poder Judiciário que, apesar de não se referirem especificamente ao diferencial de alíquota na entrada de material promocional, são aplicáveis à presente infração, uma vez que, tanto na infração, quanto nos julgados, está em jogo a entrada/saída de mercadorias sem a transferência da propriedade, como ocorre no comodato, que é justamente o caso dos autos.

Requer a improcedência da infração 5, por considerar a não ocorrência do fato gerador do ICMS, por faltar a transferência de titularidade do material promocional supostamente adquirido.

O autuante, em sua informação fiscal, às fls. 331 a 333, ressalta que o art. 1º, I, da Lei nº 7.014/96, define o fato gerador do ICMS como a circulação de mercadorias. Já o parágrafo 1º, deste mesmo artigo, considera irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação, ou o resultado financeiro obtido com a operação. Por sua vez, o parágrafo 2º reconhece os materiais para uso e consumo como mercadorias. Portanto, no entender do autuante, o fato gerador do ICMS é a saída das mercadorias conforme preceitua o art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96 e que esta é a legislação aplicável. Salienta que o art. 167, incisos I e III, do RPAF, o impede apreciar a decisão do STF ou STJ, restringindo-o à legislação estadual conjugada com o Parecer 45/2009.

Diz que o recebimento, a qualquer título, de material promocional será utilizado pelo destinatário para incrementar suas vendas e a operação interestadual é realizada entre contribuintes com a alíquota interestadual que deve ser complementada pela legislação.

Entende que o contribuinte não pode realizar uma operação não prevista para criar uma situação em que a alíquota final do produto seja diferenciada e que a defesa é confusa com o instituto do comodato, este, sim, bem definido e com a alíquota zero.

Salienta que o defendente faz uma interpretação equivocada do artigo 5º do RICMS, pois este dispositivo não faz referência à titularidade e, sim, à entrada de mercadorias ou bens.

Sustenta que, no caso presente, trata-se de um bem para uso e consumo do próprio estabelecimento, porquanto utilizado para promover suas vendas, sendo que a legislação não requer a transferência de propriedade para que haja a ocorrência do fato gerador, a exemplo do que ocorre na transferência entre a matriz e filial, na venda em consignação, entre outros casos, estando definidas no art. 6º do RICMS as situações em que não há a incidência do imposto.

Destaca que, compulsando as notas fiscais relativas a esta cobrança, verifica-se uma dualidade de procedimentos por parte dos fornecedores, posto não haver qualquer orientação específica sobre esta operação na legislação. Afirma que de uniforme nestas operações é apenas o CFOP 6949 utilizado, cujo código abrange as outras saídas não anteriormente especificadas. Entretanto, o tratamento tributário adotado pelo remetente é contraditório, pois o mesmo remetente faz a transferência do material com a aplicação da alíquota interestadual e sem ela, como se pode ver às fls. 217 a 219 dos autos.

Defende que a inteligência do procedimento é que há o recebimento do material de uso e consumo do próprio estabelecimento e como o material é remetido à alíquota interestadual, na maioria das vezes, sua alíquota deve ser complementada para que a tributação atenda à legislação.

Ressalta que o próprio contribuinte procedeu ao cálculo para pagamento do devido diferencial (fl. 17). Assim, o autuante entende que deva ser reclamado o diferencial de alíquota.

Às fls. 337 a 339 dos autos, constam extratos do SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, consignando o parcelamento dos valores exigidos nas infrações 1 a 4 do Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o valor de R\$ 12.800,41, relativo a cinco irregularidades, tendo as quatro primeiras sido reconhecidas pelo contribuinte, inclusive realizando o parcelamento dos valores nelas exigidos, logo, não fazendo parte da lide, a qual se restringe apenas à quinta infração do lançamento de ofício, na qual se exige o ICMS de R\$ 7.447,30, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, relativo ao material de cunho promocional.

O autuado fundamenta sua tese defensiva no fato de que se trata de entrada no estabelecimento de material para divulgação de atividades comerciais remetidos ao impugnante, sem que tenha havido aquisição, ou seja, transferência da propriedade, sem ocorrência de circulação econômica, inexistindo fato gerador do ICMS para o recolhimento do diferencial de alíquota exigido, cuja tributação impõe-se à transferência de propriedade.

Contudo, cabe-me esclarecer que, por se tratar o autuado de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, obriga-se a cumprir a legislação baiana do ICMS, a qual estabelece em seu art. 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96, que:

*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 (grifo nosso).*

Já o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

*§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;*

Por sua vez, o art. 4º, incisos I e XV da referida Lei nº 7.014/96 determinam que:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*[...]*

*XV- da entrada ou da 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 subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto (grifo nosso).*

Por outro lado, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 5º, I, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97, dispõe que:

*Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;*

Da análise dessas normas verifica-se que, conforme bem salientou o autuante em sua informação fiscal, o defendente faz uma interpretação equivocada do artigo 5º do RICMS, pois esta regra não faz referência à titularidade, mas, sim, ao momento do fato gerador do ICMS relativo à diferença de alíquota, o qual ocorre quando da entrada no estabelecimento do contribuinte das mercadorias ou bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente. Logo, descabe a pretensão da tese defensiva de querer vincular tal dispositivo à propriedade, até porque, conforme visto o art. 4º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 uma das hipóteses de se considerar ocorrido o fato gerador do imposto é a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, o que implica na permanência da propriedade da mercadoria.

Por sua vez, o art. 7º do RICMS, com redação vigente à época dos fatos geradores, disciplinava que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

*I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;*

*II - nas aquisições de bens ou materiais pela arrendadora ou pela arrendatária, tratando-se de arrendamento mercantil, nas hipóteses do § 6º do art. 563;*

*III - se a operação de remessa for realizada com:*

*a) não-incidência do imposto; ou*

*b) isenção decorrente de convênio;*

*IV - nas aquisições de bens do ativo permanente, a partir de 01/11/96, e de bens de uso e materiais de consumo, a partir de 01/01/2011, efetuadas por (Lei Complementar nº 87/96):*

*a) produtores ou extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais;*

*b) contribuintes enquadrados no regime de apuração em função da receita bruta;*

*c) transportadores que tenham optado pelo crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96, condicionado ao não-aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas;*

*d) contribuintes dispensados de escrituração fiscal;*

*e) revogada*

*V - por parte das microempresas, das empresas de pequeno porte e dos ambulantes devidamente inscritos como tais no cadastro estadual, a partir de 01/01/99;*

*VI - na hipótese do inciso II do § 1º do art. 541.*

Assim, para a exigência do diferencial de alíquota, salvo às exceções acima, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, não se tratar de operação de transferência da propriedade, como alega o defendente.

Por outro lado, às fls. 176 a 226 dos autos, observo que se trata de aquisição de mercadorias destinadas ao material de consumo do estabelecimento, a exemplo de: display, camisa, camiseta, chaveiros, caixas de ferramentas, lanternas, etc., sendo subsistente a exigência do imposto.

Diante do exposto, subsiste a quinta infração e, em consequência, o Auto de Infração é **PROCEDENTE**, devido ao reconhecimento expresso das demais exações, devendo homologar os valores recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269278.0004/11-7**, lavrado contra **ELO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.800,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores comprovadamente pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/ RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA