

PROCESSO - A. I. Nº 269278.0004/11-7
RECORRENTE - ELO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0048-05/12
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
INTERNET - 11/10/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0299-12/13

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS. MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Assiste razão o recorrente, porquanto as remessas não se destinam ao seu uso e consumo, muito menos ao seu ativo fixo, já que não foram oriundas de operações de aquisição pelo recorrente, mas se consubstanciaram em elementos de caráter promocional, destinados à propaganda dos produtos fabricados pelos seus fornecedores, visando auxiliar a comercialização nos estabelecimentos atendidos pelo sujeito passivo. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário por se encontrar irrisignado com a Decisão da 5ª JF, a qual, através do Acórdão nº 0048-05/12, julgou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS, acrescido de multa, no valor total de R\$12.800,41, decorrente de cinco infrações, sendo objeto deste recurso apenas à imputação 5, assim descrita:

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 apresentou, às fls. 285/290, impugnação tempestiva, tendo, em seguida, o auditor prestado a informação fiscal de praxe (fls. 331/333).

Após os trâmites legais, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na seguinte literalidade:

“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 subsequentes 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."

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 360 a 365), sustentando, de plano, que o auditor autuante cometeu erros no tocante à infração 5, que resultaram em exigência tributária indevida, a qual, equivocadamente, foi mantida no julgamento de Primeira Instância, razão da presente irresignação.

Assim, sustentou que os demonstrativos indicavam se tratar de entrada no estabelecimento de material para divulgação de atividades comerciais remetido ao impugnante, sem que existisse aquisição e que tal circunstância foi reconhecida pelo próprio autuante.

Aduziu que a descrição da operação, nos documentos fiscais, evidenciava a remessa de material promocional para distribuição por terceiros, CFOP 2949 (entrada) e 694 (saída pelo remetente) e que, apesar de não ter havido transferência de propriedade, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que *"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 transferência da propriedade, como alega o defendente"*, afirmando que *"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 7.014/1996 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"*.

Daí, asseverou ter a JJF incorrido em erro, já rechaçado de forma pacífica pelo STJ, entendendo ser necessário um controle pela Procuradoria Fiscal competente, a fim de evitar a judicialização de um conflito, em que, certamente, o Estado da Bahia seria sucumbente, porquanto a mera transferência de propriedade, comumente ocorrida entre estabelecimentos do mesmo titular, não seria fato gerador de ICMS, conforme Súmula nº 166.

Destacou que a inocorrência de circulação econômica (troca de propriedade) demonstrava não ter acontecido fato gerador do ICMS capaz de justificar o recolhimento do diferencial de alíquota exigido, pois, no seu entender, para incidência do ICMS pela entrada, relativamente ao diferencial de alíquotas, impunha-se à transferência de propriedade, o que inexistiu na hipótese, porquanto o recorrente 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"*.

Prosseguindo, assegurou ter o autuante, nesta infração, cometido sério equívoco ao pautar seu entendimento por uma interpretação equivocada do Parecer nº 45/2009, cujo teor não se aplicaria 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 de 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 nº 45/009, necessariamente, teria de haver aquisição do material promocional pelo contribuinte, o que não ocorreu no particular.

Reproduziu 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 recorrente destacado que sua autorização constitucional encontra-se no art. 155, § 2º, da Constituição Federal, concluindo 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”*.

A par disso, frisou que o órgão julgador administrativo deveria ficar atento acerca dos riscos de manutenção da presente infração, uma vez evidenciada a inocorrência de transferência da titularidade dos bens, citando julgamentos do Poder Judiciário, os quais, apesar de não se referirem especificamente ao diferencial de alíquota na entrada de material promocional, seriam aplicáveis ao caso versado, uma vez que, tanto na infração, quanto nos julgados, estariam em jogo a entrada/saída de mercadorias sem a transferência da propriedade, como ocorre no comodato, que é justamente o caso dos autos.

Em síntese, a remessa, sendo o destinatário comodatário, descaracteriza a circulação econômica, essencial ao nascimento da obrigação tributária relativa ao ICMS, não se sustentando a presente infração.

Requeru a reforma do acórdão recorrido, para julgar a improcedência da infração, ausente a ocorrência do fato gerador do ICMS, por faltar à transferência de titularidade do material promocional supostamente adquirido, além de reiterar o pedido de funcionamento, no presente processo administrativo, da Procuradoria Fiscal como *“custus legis”*, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, objetivando o enriquecimento da lide.

Por sua vez, através do Parecer de fls. 371 a 376, o ilustre Representante da PGE/PROFIS, após um breve relato sobre o feito, opinou pelo não provimento do recurso, entendendo desmerecer amparo o apelo do contribuinte, porquanto a matéria atinente à cobrança do diferencial de alíquotas se encontra previsionada no artigo 2º, inciso IV, da Lei 7.014/96, corroborado pelo art. 155 da CF/88, que disciplina a competência dos Estados.

Observou que no caso concreto, compulsando-se os documentos de fls. 176 a 226, verifica-se que se trata de mercadorias adquiridas para consumo do estabelecimento, não sendo verossímil a tese de inexistência da circulação jurídica dos bens.

Citou e transcreveu decisão do STJ confirmando a jurisprudência sobre a validade da cobrança do diferencial de alíquotas.

VOTO

O Recurso Voluntário versa sobre as razões do inconformismo do contribuinte com a decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração, imputando-lhe o cometimento de cinco infrações, sendo objeto do recurso apenas a de nº 5, referente à falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao uso e consumo

do estabelecimento.

Consoante minuciosamente relatado, o sujeito passivo, nas suas razões recursais, concentrou a sua irresignação na tese da não incidência do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações onde não houve a efetiva transferência de propriedade dos bens, face inexistir circulação da mercadoria em caráter econômico e nem tampouco configuração da prática de negócio jurídico mercantil.

No específico, contudo, cabe 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 dispõe 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.

Por sua vez, o art. 5º, I, do RICMS/BA, previsional:

Da Ocorrência do Fato Gerador para Fins de Pagamento da Diferença de Alíquotas

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; (grifo do relator)

Das reproduções dos textos legais, conclui-se que, para a exigência do diferencial de alíquota, é relevante o fato da operação objeto da ação fiscal configurar aquisição do bem ou do material de uso e consumo, com destino ao estabelecimento adquirente.

Considerando-se que:

- todas as notas fiscais que instruíram a autuação constam como natureza da operação “Remessa de Material Promocional” CFOP 6.949 e a grande maioria delas consigna a observação no corpo do documento fiscal de que a mercadoria é de propriedade da empresa remetente;
- as mercadorias foram remetidas, e não adquiridas, pelo autuado, e são de propriedade de terceiros, no caso os fornecedores da autuada;
- não existe comprovação de pagamento das referidas mercadorias, muito menos condições para o possível pagamento, destacado nas notas fiscais que instruíram a autuação;
- o sujeito passivo, na qualidade de distribuidora de alimentos, apresenta-se como um receptor dos produtos promocionais, de propriedade dos remetentes, para repassar, sem comercialização, aos seus clientes revendedores dos produtos distribuídos pelo autuado, ausente a configuração de aquisição;

Peço vênha para discordar do entendimento esposado na decisão da JJF, posicionando-me na linha de assistir razão à recorrente, porquanto as remessas não se destinam ao seu uso e consumo, muito menos ao seu ativo fixo, já que não foram oriundas de operações de aquisição pela recorrente, mas se consubstanciaram em elementos de caráter promocional, destinados à propaganda dos produtos fabricados pelos seus fornecedores, visando auxiliar a comercialização nos estabelecimentos atendidos pelo sujeito passivo.

Nesse contexto, as referidas remessas não são passíveis de incidência do diferencial de alíquotas

sob a responsabilidade da recorrente.

Ressalte-se, ainda, que, se algum imposto ainda remanescesse, deveria ser exigido pelo Estado de origem, sujeito ativo de direito para recebê-lo, com base na alíquota indicada para operações destinadas a consumidor final, prevista para operações com a fase de tributação encerrada.

Por conseguinte, evitando delongas desnecessárias, julgo improcedente a, autuação em análise, e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão hostilizada e, consequentemente, excluir do Auto de Infração a imputação correspondente à infração 5, porquanto em perfeita consonância com os ditames legais, devendo ser homologados os valores já efetivamente recolhidos. Assim, fica configurado o débito do Auto de Infração conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	PROCEDENTE	434,44	434,44	60%
02	PROCEDENTE	860,73	860,73	60%
03	PROCEDENTE	604,80	604,80	60%
04	PROCEDENTE	3.453,14	3.453,14	60%
05	IMPROCEDENTE	7.447,30	0,00	-----
TOTAL		12.800,41	5.353,11	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269278.0004/11-7**, lavrado contra **ELO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.353,11**, 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, 23 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS