

A. I. Nº - 207457.0001/11-5
AUTUADO - DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - RISALVA FAGUNDES COTRIM TELLES
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04. 08. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0218-01/11

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTES ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS PELO SUBSTITUTO. MERCADORIAS RELACIONADAS NO CONVÊNIO ICMS 45/99 E NO TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL, CONFORME PARECER GETRI Nº 168/97. Comprovado que deve ser efetuada a retenção e o recolhimento do ICMS relativo às mercadorias compreendidas nas operações realizadas pelo impugnante. Não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2011, foi efetuado o lançamento do crédito tributário, correspondente ao ICMS no valor de R\$19.255,52, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007.

Consta que o contribuinte não recolheu o imposto relativo à substituição tributária, para os produtos listados no relatório anexo, em desacordo com o Convênio 45/99 e o Termo de Acordo de Regime Especial – Parecer GETRI 168/97, demonstrado em meio magnético (Anexo I). Acrescenta-se que de acordo com a Cláusula Terceira do Termo de Acordo, a base de cálculo corresponde ao valor da nota fiscal emitida, acrescido do IPI, frete e demais despesas debitadas às distribuidoras e revendedoras. É realçado que o remetente emite notas fiscais a cada mês, com a denominação “custo de empacotamento” no CFOP 6101 (venda de produto do estabelecimento), destacando o ICMS e o IPI, porém sem efetuar o recolhimento do ICMS/ST devido.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 105 a 114, aduzindo que a acusação se refere à falta de recolhimento do ICMS/substituição tributária (ICMS/ST) devido nas operações sob códigos 6.949 (outras saídas), no valor de R\$11.839,25 e 6.101 (custo de empacotamento), no valor de R\$8.133,05. Realça que, no entanto, a exigência é indevida, conforme passa a demonstrar.

Destaca que no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o ICMS, deve ser observado o disposto no transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que o termo inicial para contagem do prazo decadencial é a data do próprio fato gerador. Assim, no presente caso não se aplica o art. 173, inciso I do CTN, pois trata-se de recolhimento a menos do tributo e não de falta de recolhimento.

Frisa que, assim, o prazo decadencial é de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador. E, nesse sentido, transcreve a ementa relativa ao processo nº 101.407/SP, emanado do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Ressalta que no caso em tela o prazo decadencial começou a ser contado a partir do mês em que houve a saída das mercadorias do seu estabelecimento para os contribuintes do Estado da Bahia, as quais se deram no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, e como somente a notificação do sujeito passivo interrompe o decurso do prazo decadencial, a qual ocorreu em 12/04/2011, adveio a decadência do direito de efetuar o lançamento do ICMS em relação aos fatos geradores referentes aos meses de janeiro a março de 2006, inclusive.

Ressalta que eventual prazo decadencial diverso do estabelecido no CTN é inconstitucional, uma vez que a Constituição Federal (art. 146, inciso III, alínea “b”, c/c o art. 149), determina que cabe à lei complementar dispor sobre o prazo decadencial tributário. Cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do assunto.

Salienta que o Convênio ICMS 45/99, que autorizou os estados a implementarem regime de substituição tributária nas operações interestaduais referentes a produtos para venda porta-a-porta, estabeleceu que as regras relativas à operacionalização seriam fixadas pelas unidades federadas de destino dos produtos. Diz que no caso da Bahia, o acordo foi regulamentado pelo art. 379 do RICMS/BA, que admite, em seu § 8º, a fixação da base de cálculo do ICMS/ST através de regime especial.

Aduz que, no seu caso, o recolhimento do ICMS/ST nas operações de remessa dos produtos que fabrica, para distribuidores localizados na Bahia, é regido pelo Termo de Acordo de Regime Especial – Parecer GETRI nº 168/97, de 28/11/1997, citado no Auto de Infração.

Realça que tanto o Convênio 45/99, como o art. 379 do RICMS/BA, e o Termo de Acordo, nada mencionam sobre a incidência de ICMS/ST nas remessas feitas a título de “bonificação” e sobre os “custos de empacotamento”. Alega que, no entanto, a infração que lhe foi imputada teria resultado, exatamente, da falta de recolhimento do ICMS/ST sobre tais remessas, compreendidas nos códigos 6.949 e 6.101.

Diz que segundo definição feita por Maria Helena Diniz, o termo “bonificação” significa concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da coisa ou entregando quantidade maior sem cobrar por isso. Assevera ser essa uma prática comum no seu ramo, visando promover e incentivar as vendas junto às revendedoras autônomas, sempre relacionada ao volume de compras efetuadas pelas beneficiadas.

Assevera que as remessas em bonificação, que correspondem a um ínfimo percentual sobre o total das saídas tributadas, constituem “parcelas redutoras da receita de venda”, da mesma forma que o são os descontos incondicionais, razão pela qual o ICMS/ST não deve incidir, conforme entendimento do STJ, a exemplo da decisão concernente ao processo nº 873.203/RJ, cuja ementa transcreveu. Conclui que o valor do ICMS/ST exigido sobre as remessas a título de bonificação, no total de R\$11.839,25, é indevido.

Quanto aos custos de empacotamento, esclarece que se referem às embalagens para mero transporte das mercadorias enviadas à distribuidora. Frisa que como os produtos finais não são comercializados pelas revendedoras nessas embalagens, não compõem os mesmos. Para amparar sua tese, apresenta trecho de Parecer nº 13.173/2009, exarado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, destacando o trecho onde é dito que a exceção prevista no dispositivo legal ocorre no caso de “embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria”.

Salienta que, assim, a atividade de empacotamento para fins de transporte não é considerada processo de industrialização, conforme determina o art. 2º, § 5º do RICMS/BA, ao distingui-la da atividade de embalagem que importe em alteração da apresentação do produto final. Frisa que, no

seu caso, ocorre apenas uma prestação de serviço à distribuidora, visando facilitar o seu trabalho, e que consiste na embalagem em caixas de papelão dos produtos encomendados pelas revendedoras.

Conclui que a atividade de empacotamento para fins de transporte não deve sequer sujeitar-se à incidência do ICMS, nem tampouco do ICMS/ST, o que torna a exigência indevida.

Diante do exposto, requer: que seja reconhecida a decadência do direito de efetuar o lançamento do ICMS sobre os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2006, abatendo-se o valor de R\$5.079,84; seja acolhida a impugnação, para julgar insubsistente o Auto de Infração, cancelando-se a exação, em virtude da não incidência do ICMS/ST nas operações efetuadas sob os códigos 6.949 (relativas a bonificação) e 6.101 (referentes a custos de empacotamento).

A autuante prestou informação fiscal às fls. 133 a 135, ressaltando que o lançamento decorreu do fato de o contribuinte, que exerce a atividade de marketing direto, e ser detentor de regime especial - Parecer GETRI 168/97, para operar na condição de contribuinte substituto nas vendas a distribuidores e revendedores situados na Bahia, ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS/ST para inúmeros produtos remetidos para este Estado, conforme relatório anexo, sob o código CFOP 6.949 (outras saídas), bem como, por emitir a cada mês, nota fiscal com denominação “Custo de Empacotamento”, sob o código CFOP 6101 (venda de produto do estabelecimento), destacando ICMS e IPI, deixando de efetuar o recolhimento do ICMS/ST devido.

Assevera que o Auto de Infração foi lavrado com base no RICMS/BA, no Convênio 45/99 e no Termo de Acordo de Regime Especial Parecer GETRI 168/97, em especial no disposto na Cláusula Terceira, alínea “a” do Termo de Acordo, que estabelece que a base de cálculo para fins de substituição tributária das mercadorias destinadas à revenda, será o valor constante na nota fiscal emitida pelo autuado, acrescida do IPI, frete e demais despesas acessórias debitadas aos distribuidores e às revendedoras, adicionando-se sobre esse montante o percentual de agregação de 40%.

Acrescenta que o parágrafo único dessa Cláusula determina que não será aplicado esse percentual de margem de lucro quando o requerente efetuar venda de mercadorias destinadas a distribuição gratuita “brindes”, material auxiliar de vendas “consumo” ou qualquer outro produto, para revenda, sujeito à substituição tributária, previstas em Convênio ou Protocolos, prevalecendo o percentual que estiver estabelecido nos mesmos. Frisa que, assim, não prevalece a alegação do autuado quanto às saídas sob CFOP 6.101 - custos de empacotamento e 6.949 – bonificações, mesmo porque, conforme determina a legislação, todas as despesas debitadas aos distribuidores e revendedores devem integrar a base de cálculo do ICMS/ST.

Indaga: “Quanto às saídas sob CFOP 6.949, como considerar como bonificação a quantidade de mercadorias contidas nas notas fiscais listadas às folhas 15/68, tais como as de nºs 551.493, 555.881, 559.039, 560.863, 566.500, 567.184, 572.276, 573.074, 574.818, 576.081, 576.757, 576.795, 577.286, entre tantas outras? Realça que conforme o Parecer, mesmo o envio de brindes, nas vendas a revendedores e distribuidores de mercadorias destinadas a distribuição gratuita (brindes, bonificações, etc.), não será aplicada a MVA de 40%, entretanto será devido o ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a de origem.

Com base no exposto, no RICMS/BA e nas normas complementares vigentes, ratifica o procedimento adotado, sugerindo a total procedência do Auto de Infração.

Ao finalizar, opina pela manutenção do Auto de Infração.

VOTO

Verifico que o impugnante suscitou que os valores exigidos por meio da presente autuação relativos ao período de janeiro a março de 2006 já se encontravam definitivamente extintos, em decorrência da homologação tácita dos lançamentos efetuados pelo contribuinte, com a

consequente decadência do direito de o Fisco lançar, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressalto que as disposições contidas no artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97), prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Também o § 5º do artigo 107-B do COTEB, estabelece que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Deste modo, resta afastada a alegação de ilegalidade da legislação tributária do Estado da Bahia, pertinente à matéria.

Portanto, o prazo para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, inciso I do CTN e 107-B do COTEB acima citados, não podendo prosperar a arguição defensiva, haja vista que, no presente caso, o período questionado se referiu ao exercício de 2006, o que significa que a contagem iniciou-se em 01/01/2007, com termo final em 31/12/2011. Como o contribuinte tomou conhecimento da ação fiscal em 30/01/2011, conforme Termo de Início de Fiscalização (fl. 05), tendo o Auto de Infração sido lavrado em 31/03/2011, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há o que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme sugerido pelo autuado.

Saliento que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09. Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção do crédito tributário, por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

Quanto à alegação de que a legislação tributária estadual é inconstitucional, ressalto que de acordo com o disposto no art. 167, inciso I do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade.

O presente lançamento decorreu da falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS, na qualidade do contribuinte de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, tendo em vista ser detentor de Termo de Acordo de Regime Especial. Observo que as operações que motivaram a exigência tributária se referiram a remessas feitas a título de “bonificação” e derivadas de “custos de empacotamento”.

Em sua impugnação, o autuado alegou que a legislação correlata, que corresponde ao Convênio 45/99, ao art. 379 do RICMS/BA e ao próprio Termo de Acordo, não tratam sobre a incidência do ICMS referente à substituição tributária (ICMS/ST), nas operações em questão. Comparou as remessas em bonificação a operações amparadas por descontos incondicionais. No que se refere aos custos de empacotamento, alegou que se tratavam apenas da embalagem para transporte das mercadorias, que não seriam comercializadas nessas embalagens, e aduzindo que esse empacotamento não se constitui uma industrialização. Complementou que se trata de uma prestação de serviço, que consiste na embalagem em caixas de papelão dos produtos encomendados para revenda.

Tratando inicialmente a respeito das operações concernentes à denominada “bonificação”, realço que de acordo com o disposto no art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, incluem-se na base de cálculo do ICMS, nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que

representarem despesas acessórias, e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação.

Ademais, observo que conforme bem salientou a autuante, as quantidades das mercadorias constantes em grande parte das notas fiscais arroladas no levantamento não permitem aceitar as alegações defensivas, conforme se verifica, por exemplo, nas Notas Fiscais de nºs 550.652 (com 235 unidades de um tipo de mercadoria), 551.102 (com 421 unidades compreendendo três itens) 551.493 (com 854 unidades compreendendo dois itens), 555.881 (relativa a 180 unidades de um produto), dentre várias outras.

No que se refere às notas fiscais relativas a “empacotamento”, novamente deixo de acatar os argumentos defensivos, pois não vejo nenhum sentido na afirmação de que os documentos fiscais se refeririam a serviços prestados vinculados ao serviço de transporte, haja vista que as notas fiscais em questão têm como destinatários os próprios distribuidores sediados no Estado da Bahia, têm como natureza da operação “venda de produção do estabelecimento” e as operações são normalmente tributáveis.

Deste modo, não posso considerar a tese da defesa, que se amparou no art. 2º, § 5º do RICMS/BA, para dizer que a operação não se equipara a industrialização e, portanto, não seria devido sequer o imposto relativo à operação própria. Mesmo porque, conforme detalhei acima, o ICMS normal (da operação própria) encontra-se destacado nas notas fiscais. Por outro lado, o que se discute aqui não é se as operações se referem ou não a um processo industrial, mas se são ou não tributáveis pelo ICMS. Como os custos em questão são totalmente repassados ao distribuidor, os quais naturalmente são incluídos na formação da base de cálculo do ICMS, devem, por consequência, ter o ICMS/ST devidamente retido e recolhido pelo substituto tributário.

Analizando os demonstrativos elaborados pela autuante (fls. 15 a 68), verifico que os cálculos se referem a cada nota fiscal, estando indicados os valores correspondentes a cada item, a MVA (margem de valor adicionado) prevista no Convênio ICMS 45/99 (40%), o valor do ICMS relativo à substituição tributária e a soma do imposto devido em cada mês.

No mais, saliento que o impugnante encontra-se inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de especial, estando obrigado a fazer a retenção do ICMS nas vendas realizadas para os adquirentes localizados neste Estado (distribuidores e revendedores), na forma prevista no Convênio ICMS 45/99 e no Termo de Acordo amparado pelo Parecer GETRI nº 168/97, o qual foi deferido a pedido do autuado, para atuar como substituto tributário nas operações interestaduais destinadas a este Estado, no que se refere ao sistema de “marketing”, conforme disciplinado no art 379 do RICMS/BA, que transcrevo em seguida:

“Art. 379. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99).”

No que concerne aos cálculos realizados pela Fiscalização, vejo que estão em conformidade com o método estabelecido na Cláusula Terceira do mencionado Termo de Acordo, tendo em vista que os valores das mercadorias compreendidas nas notas fiscais objeto do presente lançamento são inteiramente debitados ao destinatário, o que significa que são incorporados ao custo dos produtos comercializados neste Estado, o que torna a exigência totalmente pertinente.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207457.0001/11-5**, lavrado contra **DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.255,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR