

**A. I. Nº** - 207457.0003/11-8  
**AUTUADO** - DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - RISALVA FAGUNDES COTRIM TELLES  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** 14.12.2011

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0307-05/11**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À CONTRIBUINTE DESTE 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 16/06/2011, para exigir ICMS no valor de R\$78.585,39, através das seguintes infrações:

*“Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. A DART DO BRASIL exerce a atividade de marketing direto e é detentora de regime especial - Parecer GETRI nº 168/97, para operar na condição de contribuinte substituto nas vendas a distribuidores e revendedores situados na Bahia, adotando o MVA de 40% em suas operações na forma do Termo de Acordo do Regime Especial. Conforme definido na Cláusula Terceira desse Termo de Acordo, a base de cálculo do imposto será valor correspondente ao valor da nota fiscal emitida pela DART acrescida do IPI, fretes e demais despesas acessórias debitadas aos distribuidores e às revendedoras. Prevê ainda que não seja aplicado o percentual de margem de lucro previsto no item “a” desta cláusula (ou seja o MVA de 40%) quando a 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. Assim em desacordo com o Termo nº 168/97, a empresa deixou de efetuar o recolhimento do ICMS/ST para os produtos remetidos em Relatório anexo a este Auto de Infração – sob código CFOP 6101 (outras saídas). Ainda emite nota fiscal a cada mês, produto CUSTO DE EMPACOTAMENTO-CFOP 6101, Venda de produto do estabelecimento, incluindo ICMS e IPI, deixando, entretanto de recolher do ICMS/ST. Multa de 60% - Valor Histórico: R\$78.585,39”. Exercícios de 2008, 2009 e 2010.*

Os advogados devidamente habilitados pelo apresentam impugnação de fls. 159/165, inicialmente, suscitam a sua tempestividade.

Alegam ser indevida a cobrança do ICMS-ST nas operações tituladas no Auto de Infração, pois em relação à incidência do ICMS pos substituição, o Convênio ICMS 45/99, autoriza aos Estados a implementar o Regime de Substituição Tributária em operações interestaduais que destinam produtos para venda porta-a-porta e que, segundo as regras relativas à operacionalização serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria.

Disse, ainda, que no caso da Bahia, o citado convênio, foi regulamentado pelo art. 379, do Decreto Estadual nº 6284/97 (Regulamento do ICMS – RICMS/BA), o que admite, no parágrafo 8º, a fixação de base de cálculo do ICMS-ST por meio de regime especial.

Volta a dizer que o recolhimento do ICMS nas operações de remessa dos produtos que fabrica para distribuidores localizados no Estado da Bahia, é regido pelo Termo de Acordo de Regime Especial – Parecer GETRI nº 168/97.

Ressaltou que tanto no convênio ora já citado, como no art. 379 do RICMS/BA, como ainda no referido Termo de Acordo não há nenhuma menção acerca da incidência de ICMS-ST nas remessas feitas a título de “BONIFICAÇÃO” e sobre os “CUSTOS DE EMPACOTAMENTO”. No entanto, a suposta infração cometida teria sido resultado da falta de recolhimento do ICMS sobre as remessas a título de bonificação (operações de código 6949 – outras saídas) e cobrança do distribuidor dos custos de empacotamento (código 6101).

Em relação às remessas de bonificação, citou o conceito de Maria Helena Diniz, dizendo que *“consiste numa concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da coisa ou entregando **quantidade maior do que a estipulada, sem cobrar por isso**”*. Assim, as mercadorias em bonificação é prática comum, adotada com escopo de promover e incentivar as vendas junto às revendedoras autônomas, sempre relacionadas ao volume de compras efetuado pelas beneficiadas.

Frisa que as remessas de bonificação correspondem ao percentual ínfimo em relação ao total das saídas tributadas e constituem parcelas redutoras da receita de venda, da mesma forma que são os descontos incondicionais, assim, o ICMS não deve incidir sobre elas, no qual citou o entendimento STJ: *“...os descontos incondicionais não pode compor na base de cálculo do ICMS, nem mesmo no regime de substituição tributária”* Resp 432472/SP, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14.02.2005 e EREsp 508057/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.11/2004, Resp nº 783184/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, AgRg no Resp nº 792251/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Resp nº 63838/BA, Relª Minª Nacy Andrighi). Assim, alega que não resta dúvida quanto à não incidência do ICMS-ST neste caso. Portanto os valores exigidos sobre estes produtos ( de bonificação) no valor de R\$34.539,84, são claramente indevidos.

Na correlação aos “CUSTOS DE EMPACOTAMENTO”, esclareceu que se referem às embalagens para mero transporte das mercadorias enviadas á distribuidora, por isso, os produtos finais não são comercializados pelas revendedoras nessas embalagens, elas não o compõem. Cita o Parecer exarado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ/BA, destacando que *“Se o produto final é comercializado embalado, a embalagem compõem o produto industrial. A exceção prevista no mesmo dispositivo legal ocorre quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de **embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria**. Portanto, a atividade de empacotamento de mercadorias formando produtos individualizados para revenda no comércio atacadista é industrialização por encomenda, sujeita ao ICMS”*.

Afirma que diante do citado, que atividade de empacotamento para fins de transporte não é considerado processo de industrialização, conforme determina o art. 2º, §5º, IV do RICMS/BA, ao distingui-la da atividade de embalagem a que importe alteração da apresentação do produto final.

Pontua e verifica que, no caso do autuado é a prestação de um serviço, destinado à própria distribuidora, com intuito de facilitar o seu trabalho, consistente na embalagem em caixas de papelão dos produtos encomendados por cada revendedora. Diante disto, a atividade empacotamento para fins de transporte não deve sujeitar a incidência de ICMS, nem tampouco de ICMS-ST, razão pela qual a cobrança (R\$44.045,56) é indevida.

Pede a Improcedência do Auto de Infração.

Nas fls. 191/192, o autuado se manifesta ratificando os mesmos argumentos da inicial e ressaltando que o referido Auto de Infração indicado na folha de rosto da peça defensiva (207457.0002/11-1) é referente à empresa ANJO – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICO LTDA. e que o autuado não guarda nenhum relação com a empresa.

E, ainda, informa que em razão do equívoco, o autuado foi induzido a erro ao apresentar a defesa em 15/07/2011, indicando o número do Auto de Infração constante na folha de rosto da peça, quando, na realidade o número correto seria o 207457.0003/11-8.

Desta forma, o Processo nº 137278/2011-0 foi vinculada à empresa ANJO – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICO LTDA. E, como não foi acostada qualquer defesa ao Auto de Infração correto (207457.0003/11-8), o seu suposto débito foi encaminhado à Gerência de Cobrança de Crédito Tributário (GECOB) para inscrição em Dívida Ativa, em 26/08/2011, conforme andamento processual do sistema da SEFAZ.

Assim, diante do exposto e do direito da ampla defesa (art. 5º LV, da CF/88), requer o desenquadramento da defesa acosta aos autos do Processo nº 207457.0002/11-1 e posterior juntada ao Processo nº 207457.0003/11-8, uma vez que a irresignação foi protocolada tempestivamente.

A autuante prestou informação fiscal de fls. 201/203, dizendo que o Auto de Infração em tela foi lavrado com base no que determina o RICMS/BA, Convênio ICMS 45/99 e no Termo de Acordo de Regime Especial de Parecer GETRI nº 168/97, o qual na Cláusula Terceira alínea “a” determina: *“a) a base de cálculo do imposto, para fins da substituição tributária das mercadorias destinadas à revenda, será o valor correspondente ao valor da nota Fiscal emitida pela DART do Brasil Industria e Comercio Ltda, acrescida do IPI, frete e demais despesas acessórias debitadas aos distribuidores e às Revendedoras adicionando-se ainda sobre esse montante, a parcela resultante da aplicação do percentual de agregação de 40%”, e no Parágrafo Único que: “Não será aplicado o percentual de margem de lucro previsto no item “a” desta cláusula, quando a 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”.*

Alegou que não deve prevalecer a argumentação do autuado quanto às saídas sob “CFOP 6.101-CUSTOS DE EMPACOTAMENTO” e “6.949 – BONIFICAÇÕES”, pois conforme determina a legislação, todas as despesas debitadas aos distribuidores e revendedores integrarão a Base de Cálculo do ICMS-ST.

Esclarece ainda que em relação às saídas sob CFOP 6.949, não tem como considerar como bonificação a quantidade de mercadorias contidas nas notas fiscais listadas às folhas 98 a 157 (639.953, 651.464, 652.208, 663.997 e 664.817), pois mesmo sendo envio de brindes, conforme Diploma legal – Parecer GETRI acima citado, nas vendas a revendedores e distribuidores de mercadorias destinadas à distribuição gratuita (Brindes, Bonificações, etc), não será aplicado o MVA de 40%, entretanto o diferencial entre a alíquota interna de comercialização e a alíquota de origem será devida.

Assim, em face ao exposto e embasado no RICMS e nas Normas Complementares vigentes, ratificou todo o procedimento adotado pela fiscalização.

Pede a Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração decorreu da falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, tendo em vista o autuado ser detentor de Termo de Acordo de Regime Especial, celebrado com esta Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia. Observo que as operações que motivaram a exigência tributária referem-se 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. Quanto aos custos de empacotamento, alegou que se tratavam apenas da embalagem para transporte das mercadorias, que não seriam comercializadas nessas embalagens, e aduz que esse empacotamento não se constitui em uma industrialização. Manifestou assim o entendimento de que se trata de uma prestação de serviço, que consiste na embalagem em caixas de papelão dos produtos encomendados para revenda.

Diante das razões da defesa, no que concerne às operações denominadas “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 representem 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, conforme bem salientou o 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 listadas às folhas 98 a 157 (639.953, 651.464, 652.208, 663.997 e 664.817).

No que se refere às notas fiscais relativas a “empacotamento”, acompanho o entendimento já manifestado pelo colega Relator no Acórdão nº 0218-01.11, cujo autuado foi esta mesma empresa, quando vota no sentido: *“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.”*

Por outro lado, nos demonstrativos elaborados pelo autuante estão discriminados os cálculos, por nota fiscal, com a indicação dos 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.

Ressalto 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 se refere aos cálculos elaborados pela Fiscalização, estes estão em conformidade com o método estabelecido na Cláusula Terceira do mencionado Termo de Acordo, pois os valores das mercadorias compreendidas nas notas fiscais, objeto do presente lançamento, são inteiramente debitados ao destinatário, ou seja, 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207457.0003/11-8**, lavrado contra **DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$78.585,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR