

PROCESSO - A. I. Nº 207457.0003/11-8
RECORRENTE - DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0307-05/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04/09/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0253-12/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À CONTRIBUINTES 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão de 1ª Instância, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 16/06/2011, exige ICMS no valor de R\$78.585,39, pela seguinte infração cometida pelo sujeito passivo tributário: *“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”*. Exercícios de 2008, 2009 e 2010.

Consta, ainda, na descrição da infração a seguinte informação: *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.*

Após análise das peças processuais, a 5ª JJF prola a seguinte Decisão:

O presente Auto de Infração decorreu da falta de retenção e do conseqüente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, 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. Observe 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 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, 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.

Inconformada, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 219/227). Após fazer breve resumo dos fatos relativo ao presente lançamento fiscal e da Decisão de 1º Grau, entende que esta deve ser reformada já que houve “inadequação do julgamento de mérito”.

Afirma, inicialmente, que em relação às operações de remessas de mercadorias a título de bonificação, as determinações do art. 54, I, do RICMS/97 não podem ser alegadas, como entendeu a JJF, pois tal disposição legal não se aplicada ao ICMS-ST e sim ao ICMS normal, o qual foi devidamente recolhido. Que não existe qualquer previsão legal de incidência do imposto seja no RICMS/BA, no Convênio ICMS 45/99, ou mesmo no Termo de Acordo de Regime Especial – Parecer GETRI 168-97.

Além do mais, o STJ já firmou entendimento de que bonificações se constituem em “parcela redutora de receita e venda”, da mesma forma que os descontos incondicionais. Portanto isentos de ICMS, quer aquele normal como o ICMS-ST. Neste sentido transcreve ementa da REsp nº 873.203/RJ prolatada pela 1ª Turma do STJ, tendo como relator o Ministro José Delgado.

Assim, a acusação fiscal sob tal aspecto não pode prosperar.

Diz que a situação é a mesma quanto ao custo de empacotamento já que ele tem por objetivo o mero transporte das mercadorias enviadas às revendedoras, separando os produtos de acordo com a encomenda feita pelas mesmas. Assim, tais custos não compõem as embalagens dos produtos finais e comercializados. Entende que este custo de empacotamento (o que chamou de EDD – processo de empacotamento) não se caracteriza como processo de industrialização, conforme inclusive preconiza o art. 2º, § 5º, IV, do RICMS/97. E neste trilhar traz aos autos parte do Parecer nº 13173/2009 da SAT/DAT/DITRI e Decisão exarada pelo Conselho de Contribuintes do estado do Rio de Janeiro.

Finaliza afirmando: *“os produtos do recorrente não são vendidos em embalagens eis que se tratam eles mesmos de embalagens. Quem já os comprou sabe disso, sendo esta afirmação matéria de fácil comprovação pelas autoridades fiscais! Por tudo isso, deverá ser reformada a Decisão de primeira instância administrativa, porquanto a atividade de empacotamento para fins de transporte (EDD) não deve sequer sujeitar-se à incidência do ICMS, nem muito menos à do ICMS-ST”*.

Requer a improcedência da autuação.

No seu opinativo, da lavra do n. Procurador José Augusto Martins Junior, a PGE/Profis após abordar a tese apresentada pelo recorrente, afirma que as determinações contidas no art. 54, I, “a”, do RICMS/97 combinada com o disposto no Termo de Acordo de Regime Especial nº 168/97 não deixam dúvidas que, conforme exposto na Decisão recorrida, todos os custos que representem despesas acessórias, vantagens recebidas pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias compõem a base do cálculo do ICMS/ST, não havendo que se falar em qualquer expurgo.

Discorda, entretanto, da Decisão de primeira instância quanto às bonificações incondicionais, já que o STJ vem se posicionando, com amparo no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, no sentido de expurgá-los. Transcreve ementa e parte do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho no AgRg no Agravo em Recurso especial nº 109.883-RS

Porém compulsando as notas fiscais acostadas aos autos não se observa indicativos de quaisquer bonificações incondicionais, *“condição esta sine qua non para que estes custos sejam expurgados da base de cálculo do ICMS/ST, conforme determina a Lei Complementar”*. E neste caminhar, transcreve outra parte do voto proferido do STJ no AgRg no Agravo em Recurso especial nº 109.883-RS

Quanto aos custos de empacotamento, diz não restar qualquer dúvida de que eles compõem a base de cálculo do ICMS-ST, pois repassados aos destinatários.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

VOTO

A acusação do presente lançamento fiscal trata da falta de retenção, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

A empresa exerce a atividade de marketing direto e é detentora de regime especial - Parecer GETRI nº 168/97 (Termo de Acordo do Regime Especial) para operar na condição de contribuinte substituto nas vendas a distribuidores e revendedores situados na Bahia.

O recorrente, fato não contestado, deixou de efetuar o recolhimento do ICMS/ST para os produtos – sob o código CFOP 6949 (outras saídas). Ainda emitiu nota fiscal a cada mês com CFOP 6101 (venda produção do estabelecimento) incluindo ICMS a 7% e IPI, deixando de recolher do ICMS/ST.

A tese do recorrente passa por dois aspectos:

1. a base de cálculo do ICMS-ST não é a mesma do ICMS normal. Assim as regras contidas no art. 54, I, “a”, do RICMS/97 a ele não podem ser aplicadas como indicou a JJF em relação às operações com “brindes” - CFOP 6949. E em relação aos “brindes”, não existe norma legal que o inclua na base de cálculo do ICMS-ST. Inclusive esta já é Decisão pacificada do STJ;
3. as operações com CFOP 6101 trataram-se de “custos de empacotamento” (EDD) de transporte e não de empacotamento dos produtos comercializados. Como tal custo não se caracteriza como “processo de industrialização” (empacotamento para transporte), conforme art. 2º, § 5º, IV, do RICMS/97 ele não poderia ser incluído na base de cálculo do ICMS, muito menos do ICMS-ST.

A respeito das operações realizadas com CFOP 6949, entendo que a defesa (desde a inicial) não se referia a “brindes” como inclusos na apuração da base de cálculo do ICMS-ST recolhido sobre as vendas realizadas e sim que as operações realizadas (todas) com tal CFOP foram de “brindes” enviados aos revendedores para distribuição.

Dentro deste escopo, necessário que se atente para o que dispõe o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Neste sentido foi editado o Convênio ICMS nº 45/99 que estabelece o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta (marketing direto).

Na sua Cláusula segunda dispõe que “As regras relativas à operacionalização da sistemática de que trata a cláusula anterior serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria”.

O art. 379, do RICMS/97 regulamentava, quando da ocorrência dos fatos geradores, todas estas operações e no seu §§ 2º e 4º dispunha sobre a base de cálculo do imposto. E no § 8º determinava: “Em substituição ao disposto nos §§ 2º e 4º deste artigo, em situações excepcionais, a base de cálculo poderá ser fixada mediante regime especial”.

O recorrente tem regime especial concedido por esta SEFAZ através do Parecer DAT/GETRI nº 168/97 quando foi assinado Termo de Acordo (fls. 12/15 dos autos).

A Cláusula 3ª (itens “a” e “b”) do referido Termo de Acordo determina a forma de apuração da base de cálculo do imposto (valor correspondente da nota fiscal emitida pela DART do Brasil no Rio de Janeiro, acrescido do IPI, frete e demais despesas acessórias debitadas aos distribuidores e revendedoras), inclusive com o percentual do MVA (40%), além de prever que o montante do imposto a ser recolhido pelo recorrente deve ser calculado aplicando-se a alíquota interna vigente neste Estado, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto recolhido ao estado de origem das mercadorias e destacado nas notas fiscais.

E no seu Parágrafo único estabelece que não será aplicado o MVA previsto no referido Acordo “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”.

Em assim sendo, admitindo que todas as operações com CFOP 6949 foram operações de envios de “brindes”, por obrigação o recorrente deveria recolher, sem MVA ou com o MVA estabelecido do convênio onde se inseria a mercadoria (se fosse o caso), o imposto a este Estado devido. Analisando as notas fiscais, todas estão com destaque do imposto com a alíquota de 7% e em qualquer momento trouxe o recorrente o recolhimento do valor do imposto a este Estado.

Acontece que nos autos não existe uma única prova de que estas operações com CFOP 6949 (outras saídas) diziam respeito a envio de “brindes”. Ao contrário, são operações com mercadorias de sua atividade (potes, tigelas, porta facas, mini jarras, Tupper jumbo, etc), além do fato de suas quantidades, por nota fiscal (exemplos notas fiscais fls. 101, 102, 103, 123), terem caráter eminentemente de vendas. E, para complementar, em qualquer momento, nas notas fiscais, resta consignado que foram envios de “brindes”.

Desta maneira, toda a argumentação do recorrente não tem o condão de surtir efeito para, sob tal aspecto, desconstituir a infração ora questionada.

E, a respeito das notas fiscais com CFOP 6101, de igual forma, os argumentos recursais não são hábeis para elidir a ação fiscal.

Em primeiro, aqui não se está a falar se a embalagem ora em lide deve ser, ou não, incluída, como um processo industrial. Este não é o caso. Em segundo, o “custo de empacotamento” para transporte das mercadorias se constitui uma despesa. Sendo despesa, encontra-se embutida no preço das mercadorias vendidas. Se, acaso, a empresa opta por emitir nota fiscal em apartado deste custo, esta é questão de ordem administrativa da organização empresarial que em nada interfere no preço da mercadoria vendida. Em terceiro, quem arca com tal custo, ao final, é o consumidor final. Sendo assim, ele, necessariamente, deve estar embutido no preço de venda de cada produto, preço este que deve ter a base de cálculo da apuração do imposto em conformidade com o que dispõe a Cláusula 3ª do Termo de Acordo assinado.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207457.0003/11-8**, lavrado contra **DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 19 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS