

**A. I. N°** - 298618.0003/13-0  
**AUTUADO** - PERFITA PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - PLÍNIO SANTOS SEIXAS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 06/11/2013

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0270-03/13

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. Infração acatada pelo autuado. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Constatou-se divergência entre a irregularidade apontada no campo “infração” e o fato que deveria ser objeto da exigência fiscal. Vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação fiscal. Infração nula. 3. ARQUIVO MAGNÉTICO. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração não impugnada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. No caso de mercadoria sujeita ao recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na base de cálculo para fins de retenção do imposto deve incluir todos os encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA). Como se trata de embalagem personalizada, mercadoria sujeita à incidência do ICMS, não consta que o valor dessa mercadoria foi incluído na base de cálculo do imposto retido. Infração subsistente. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Autuado não contestou. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/03/2013, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$27.350,77, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Falta de apresentação de documentos fiscais, quando regularmente intimado. O autuado não entregou os livros fiscais relativos a 2008 e os de 2009, de janeiro a junho, após ter recebido Notificação Fiscal e nova intimação (4ª), também não atendida. Multa no valor de R\$1.380,00.

Infração 02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização. Antecipação Parcial de material para ativo fixo e consumo, adquirido de outra unidade da federação com alíquota inferior à do Estado da Bahia., nos meses de janeiro, maio, setembro de 2008; novembro e dezembro de 2009; maio e julho de 2010. Valor do débito: R\$2.500,25. Multa de 60%.

Infração 03: Falta de entrega de arquivo magnético, nos prazos previstos na legislação, o qual deveria ter sido enviado pela internet através do Programa de Transmissão Eletrônica de Dados (TED). Falta de entrega dos arquivos magnéticos R50, R60M e R60A, solicitados através de intimação datada de 13/03/2013. Exigida multa no valor de R\$1.380,00.

Infração 04: Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas na Substituição Tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA/97, nos meses de abril de 2008, março, junho a outubro e dezembro de 2009; abril a julho e setembro de 2010. Valor do débito: R\$9.303,11. Multa de 60%.

Infração 05: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a maio, julho, setembro e outubro de 2008; janeiro a dezembro de 2009; janeiro a julho, setembro a novembro de 2010. Exigida multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$12.787,41.

O autuado apresentou impugnação às fls. 587 a 596, alegando que em relação à infração 02 o autuante não forneceu ao defendente os documentos onde ele pudesse identificar as referidas aquisições, motivo pelo qual ficou impossibilitado de verificar se estas aquisições realmente ocorreram. Pede que seja realizada uma revisão fiscal para esclarecer este ponto específico, com a demonstração pelo autuante das mercadorias relativas a esta infração, a fim de que se evite a nulidade da autuação devido a ocorrência de cerceamento de defesa.

Quanto à infração 04, o defendente alega que a cobrança é equivocada, porque o ICMS devido relativo às aquisições de embalagens personalizadas, feitas sob encomenda, de outras unidades da Federação. Diz que o imposto devido nessas operações seria o ISS e não o ICMS, como supostamente defendido pelo autuante, e neste sentido, afirma que há inúmeros precedentes do Superior Tribunal de Justiça, cujas ementas transcreveu. Afirma que não há que se falar em incidência de ICMS sobre embalagens personalizadas adquiridas pelo defendente, porque sobre essas operações deve haver incidência do ISS a ser pago pelo remetente/fornecedor, conforme prevê a forma expressa na Súmula 156 do STJ.

O defendente informa que as referidas embalagens não são comercializadas, e desta forma, fica evidenciado que as embalagens personalizadas não alteram a forma de apresentação dos produtos que são efetivamente vendidos, nem se enquadram como embalagens necessárias aos produtos comercializados, tampouco alteram seu preço final.

Cita a resposta ao Parecer formulado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia nos autos do processo nº 14528220124.

O defendente também alega que, estando as mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme expresso na infração 04, não há sequer que se falar em incidência do ICMS por antecipação tributária no presente caso, uma vez que essa antecipação somente é devida sobre as embalagens adquiridas de outra unidade da Federação que se destine a acondicionar mercadorias cujas operações internas são tributadas normalmente.

Por fim, o autuado requer, após a realização de uma revisão fiscal para melhor apurar a infração 02, que seja julgada improcedente, bem como a infração 04, em razão das alegações defensivas apresentadas.

Consta à fl. 607-A, requerimento do autuado solicitando a emissão de DAE para recolhimento dos valores relativos às infrações 01 (R\$1.380,00) e 05 (R\$12.787,41)

O autuante prestou informação fiscal à fl. 612 dos autos, dizendo que em relação à infração 02, em 10/06/2013, entregou ao autuado cópias das Notas Fiscais e demonstrativos, conforme intimação à fl. 611, concedendo o prazo de dez dias para se manifestar, o que não ocorreu. Diz que conclui pela procedência desta infração, porque foi acatada pelo contribuinte.

Quanto à infração 04, informa que o produto comercializado pelo autuado (perfumes, loções e cosméticos) tem tributação normal. O fornecedor dos referidos produtos, por força do acordo (Regime Especial DITRI/GECOT 1490/2006) encaminha o produto para as empresas franqueadas já com o imposto retido por antecipação tributária, estabelecendo MVA aplicável e assumindo a responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Diz que o autuado adquiriu em outros estados mercadorias (embalagens) que agregam ao produto vendido para fim de determinação do preço de custo e o conseqüente preço de venda das mercadorias comercializadas. Considerando o Regime Especial anteriormente citado, o autuante informa que aplicou a mesma MVA para as embalagens, já que se trata de acondicionamento necessário para os produtos vendidos. Informa que o autuado não vende sacolas e sim perfumes, loções, etc., que são acondicionados nas embalagens objeto da cobrança do imposto, e essas embalagens são específicas para os produtos comercializados.

### **VOTO**

Nas alegações defensivas, o autuado não impugnou as infrações 01, 03 e 05, e à fl. 607-A, consta requerimento do autuado solicitando a emissão de DAE para recolhimento dos valores relativos às infrações 01 (R\$1.380,00) e 05 (R\$12.787,41). Considero procedentes os itens não impugnados, haja vista que não existe controvérsia.

A infração 02 trata de recolhimento efetuado a menos do ICMS a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, para fins de comercialização.

Consta, na descrição dos fatos, que foi exigido imposto referente à Antecipação Parcial de material para ativo fixo e consumo, adquirido de outra unidade da federação com alíquota inferior à do Estado da Bahia, nos meses de janeiro, maio, setembro de 2008; novembro e dezembro de 2009; maio e julho de 2010.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

Configura fato gerador da antecipação parcial, as entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, remetidas por contribuintes localizados em outros estados, e pelos documentos fiscais acostados aos autos consta a indicação de que se trata de aquisições de bens relacionados ao ativo permanente e para uso ou consumo do estabelecimento.

Verifico que no demonstrativo elaborado pelo autuante, às fls. 117, 142 e 196 dos autos, constam os dados relativos ao número de cada nota fiscal objeto da autuação, data, base de cálculo, alíquota, imposto devido e imposto a recolher.

Observo que não cabe exigir imposto relativo à antecipação parcial sobre as operações objeto da autuação, bens relacionados ao ativo permanente e para uso ou consumo do estabelecimento, haja vista que não se trata de mercadorias para comercialização. No caso em exame, o autuante deveria apurar se, efetivamente, houve recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota

Na informação fiscal, o autuante esclareceu que entregou ao autuado as cópias das Notas Fiscais e demonstrativos, conforme intimação à fl. 611, concedendo o prazo de dez dias para se manifestar, o que não ocorreu.

Vale salientar, que o autuado não alegou equívoco no presente lançamento, na medida em que foi exigido imposto relativo à antecipação parcial sobre mercadoria adquirida para o ativo permanente e para uso ou consumo do estabelecimento. Este equívoco é suscitado neste voto,

independente de provocação do autuado, em obediência ao princípio da legalidade a que estão vinculados os membros da Administração Pública.

Embora o cálculo do imposto relativo à antecipação parcial seja efetuado de forma semelhante à diferença de alíquotas, não se pode confundir, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, haja vista que fato gerador e o prazo para pagamento do tributo são distintos.

Em relação à diferença de alíquotas, o ICMS é devido na entrada, a qualquer título de bem ou mercadoria decorrente de operação interestadual, quando estes se destinaram ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, conforme arts. 2º, inciso IV; 4º, inciso XV e 17, inciso XI e seu parágrafo 6º, da Lei 7.014/96.

Quanto à antecipação parcial, é devido o pagamento do imposto na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.

Pelo que consta nos autos, se depreende que deveria ser indicado na descrição da infração que o imposto exigido se refere à diferença de alíquota, imposto que deveria ter sido recolhido no momento da entrada das mercadorias no estabelecimento. Como foi indicado que a autuação se refere à antecipação parcial, o autuando se defendeu referindo-se à mencionada imputação fiscal, não fazendo qualquer comentário em relação à diferença de alíquota.

O art. 39, inciso III do RPAF/BA, estabelece que “o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta”.

Por outro lado, a legislação prevê que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19 do RPAF/BA). No caso em exame, a indicação do dispositivo regulamentar no campo específico do Auto de Infração (art. 353-A do RICMS/BA), não corresponde ao imposto que seria devido pelo autuado, relativamente à diferença de alíquota.

Entendo que não se trata de incorreção eventual passível do saneamento previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/BA, considerando que houve erro na indicação do fulcro da autuação, o que constitui vício insanável. Trata-se de vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação fiscal, e o autuado não se defendeu do fato objeto da exigência do imposto.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator

Assim, entendo que é nulo este item da autuação, tendo em vista que o lançamento foi efetuado com preterição do direito de defesa, inexistindo para o contribuinte autuado segurança quanto à infração apontada, e represento à autoridade competente para que seja renovado o procedimento fiscal a salvo do vício apontado.

Infração 04: Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas na Substituição Tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS/97, nos meses de abril de 2008, março, junho a outubro e dezembro de 2009; abril a julho e setembro de 2010.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de “Antecipação total de produtos de embalagem considerados como parte do produto principal substituído em regime especial DITRI/GECOT 1490/2006”.

Conforme extrato INC (Informações do Contribuinte), fl. 115 do PAF, o Parecer 1490/2006, se refere ao Regime Especial concedido à empresa Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S/A, ficando a mencionada empresa responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e

recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes de revenda de produtos de perfumaria, cosméticos, higiene pessoal e outros, promovidas por empresas franqueadas do “Sistema de Franquia O Boticário”, localizadas no Estado da Bahia.

O autuado tem como nome fantasia “O Boticário”, tendo como atividade econômica principal o “comercio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal”, conforme dados cadastrais à fl. 08, sendo considerado contribuinte substituído, nos termos do Parecer DITRI/GECOT 1490/2006.

O autuado alegou que o não há que se falar em incidência de ICMS sobre embalagens personalizadas por ele adquiridas, porque sobre essas operações deve haver incidência do ISS a ser pago pelo remetente/fornecedor, conforme prevê a forma expressa na Súmula 156 do STJ. Informa que as referidas embalagens não são comercializadas, e desta forma, fica evidenciado que as embalagens personalizadas não alteram a forma de apresentação dos produtos que são efetivamente vendidos, nem se enquadram como embalagens necessárias aos produtos comercializados, tampouco alteram seu preço final.

O § 2º do art. 1º da LC 116 de 31/07/2003, estabelece: “Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”.

Consta no item 13.05 da referida Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003: “Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia”.

As notas fiscais indicam que foi efetuada a impressão e a confecção de embalagens (a exemplo das fls. 132 e 146). Neste caso, o cerne da questão é avaliar se a atividade de fabricação de embalagens personalizadas comporta o enquadramento no item 13.05, acima reproduzido, tendo em vista que o mencionado item não apresenta qualquer exceção expressa a que se refere o §2º do art. 1º da LC 116/2003, ou seja, se as embalagens personalizadas fabricadas estariam ou não sujeitas à incidência do ICMS, quando impressão nas referidas embalagens constitui uma etapa intermediária do processo industrial da mercadoria posta em circulação.

O entendimento que vem prevalecendo é o de que a produção de embalagens está fora do campo de incidência do ISS, porque o objetivo é a venda dessa mercadoria, constituindo o trabalho da gráfica uma etapa do processo produtivo. Dessa forma, banners, Notas Fiscais, fatura, duplicatas, cartões de visita, formulários de pedido, lista de preços, folhetos não devem ser tributados pelo ICMS, porque não participam de uma etapa seguinte de comercialização.

Por outro lado, em relação à embalagem personalizada, destinada ao acondicionamento de mercadorias que serão submetidas a uma circulação posterior, deve ser dado o tratamento de mercadoria, e por isso, enseja a incidência do ICMS.

No caso de mercadoria sujeita ao recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na base de cálculo para fins de retenção do imposto deve incluir todos os encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA).

O autuante esclareceu que tendo em vista o Regime Especial concedido ao fornecedor do autuado, foi aplicada a mesma MVA para as embalagens personalizadas, já que se trata de acondicionamento necessário para os produtos vendidos, constatando-se que o autuado não vende sacolas e sim perfumes, loções, etc., que são acondicionados nas embalagens objeto da cobrança do imposto, e essas embalagens são específicas para os produtos comercializados, que estão sujeitos à antecipação tributária.

Concluo que está correta a autuação, haja vista que se trata de embalagem personalizada, mercadoria sujeita à incidência do ICMS, e não consta que o valor dessa mercadoria foi incluído na base de cálculo do imposto retido. Mantida a exigência fiscal neste item da autuação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298618.0003/13-0**, lavrado contra **PERFITA PERFUMES E COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$9.303,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$15.547,41**, previstas no art. 42, incisos XI, XIII-A, alínea “j” e XX, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA