

A. I. Nº - 191792.0001/14-6
AUTUADO - ACQUA FRESCA PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA - EPP
AUTUANTE - ALEX GUIMARÃES DE ARAÚJO
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06.07.2016

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0101-05/16

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE SACOS E SACOLAS POR FRANQUEADAS DO BOTICÁRIO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A atribuição de responsabilidade ao contribuinte substituto não decorreu de lei, de decreto ou de qualquer outra norma heterônoma, mas de um “acordo” firmado entre a empresa Cálamo Distribuidora e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Em decorrência dele, as empresas franqueadas, adquirentes de mercadorias junto à empresa acordante, ficaram desoneradas de lançar e recolher o imposto incidente sobre as vendas que realizar. Posta nesses termos, soa cristalino que as regras do regime especial criado são oponíveis somente aos acordantes, não sendo cabível que se possa sequer cogitar a vinculação de terceiros aos seus termos, como, por exemplo, na hipótese de uma empresa franqueada promover aquisição de sacolas a fornecedores outros. Infração elidida. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/03/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$41.108,17, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 07.21.01: 1) Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte- Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do estado, nos meses de abril a junho, e setembro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro, março a outubro, e dezembro de 2012. Valor do ICMS: R\$41.108,17. Multa proposta de 60%. Consta do campo “Descrição dos Fatos: “... Mercadorias comercializadas por regime de franquia O Boticário foi concedido Regime Especial firmado através de Termo de Acordo Parecer DITRI GECOT nº 21.684/2011, estabelecendo que a franqueadora dos produtos, no caso a Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda fica responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes de revenda de produtos de perfumaria, cosmético, higiene pessoal e outros promovidas pelas empresas franqueadas. Caso a franqueada adquira embalagens de fornecedor que não seja a empresa franqueadora, localizada em outros estados, a tributação seguirá a mesma dos produtos, ou seja, será aplicado o regime de substituição tributária. Este entendimento está presente no Parecer GECOT nº 00789/2013 de 11/01/2013”.

A autuada apresenta impugnação às folhas 26 a 41, na qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Alega que o lançamento é improcedente porque a substituição tributária de embalagens não está prevista no tal Parecer GECOT e tampouco em lei ou no regulamento do ICMS, conforme previsto

no §9º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, razão pela qual a aplicação da antecipação às embalagens deveria estar prevista previamente à autuação, e não apenas baseada em Parecer que criou um regime de substituição único e individual para alguns produtos (distintos das embalagens), tal como o Parecer GECOT nº 21684.2011. Afirma que não é possível estender o regime especial de um único contribuinte, e pertinente a perfumes e cosméticos, aos sacos de papelão que sequer são vendidos, pois apenas são entregues aos consumidores para carregarem os produtos adquiridos.

Além disto, argumenta, esse Conselho possui entendimento de que o recebimento de simples sacolas para entrega em mãos de produtos vendidos diretamente ao consumidor, ou seja, que não sejam revendidas, configura-se em mercadoria de uso e consumo do estabelecimento, sequer podendo falar-se em antecipação, ainda que parcial, exatamente por não haver a revenda. Desta forma, não existiria antecipação em relação às sacolas adquiridas de outra unidade da federação, seja por este item não estar sujeito a substituição tributária, seja por não se destinar à revenda.

Entende a Impugnante que, mesmo que se entenda o fundamento do lançamento como procedente, o montante apurado pela ilustre Fiscalização encontra-se equivocado, pois foi aplicada uma MVA de 30% em todo o período autuado para as sacolas, quando seria, ao mínimo, aplicável a margem de 20% no período de 01/09/2011 a 31/12/2011 e de 10% a partir de 01/01/2012, respeitando-se a lógica da aplicação do regime especial de substituição deferido à Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda., instituído pelo Parecer GECOT nº 1490/2006 e prorrogado pelo Parecer GECOT nº 21684.2011.

Após descrever os fatos que ensejaram a presente autuação, explica que a autuação baseia-se em um simples raciocínio: “se a mercadoria principal (perfumes etc.) é submetida ao regime de substituição, logo, a embalagem de entrega desta mesma mercadoria também se submete à antecipação total, aplicando a máxima de que o acessório segue o principal; assim, inexistindo a retenção pela franqueadora, pois as embalagens não foram adquiridas diretamente desta, deverá o franqueado recolher a substituição tributária.”

Alega que o raciocínio adotado pela SEFAZ (de que se a mercadoria principal - perfumes - é submetida ao regime de substituição, a embalagem de entrega desta mesma mercadoria também estará submetida à antecipação total) possui certa lógica, porém, esta lógica é falha porque não é possível estender o regime especial por equiparação ou pelo adágio de que o acessório segue o principal, diante da necessidade de que esta substituição tributária das embalagens deve estar prevista no Parecer GECOT, na lei ou no regulamento do ICMS de forma expressa e anteriormente ao lançamento.

Conclui, portanto, que a inclusão de determinada mercadoria no regime ou sistema de substituição tributária deverá obedecer ao princípio da legalidade, ou seja, somente podem ser tratadas como submetidas à substituição as mercadorias que estejam nela incluídas seja pela lei, seja pelo regulamento do ICMS, verificando-se, logo, que a inclusão de sacolas e embalagens de perfumes como substituídos apenas pelo adágio de que o acessório segue o principal, sem a necessária previsão na lei estadual ou no regulamento do ICMS, carece de fundamento jurídico.

Alega que a existência de um regime criado apenas pelo encontro de vontades do Estado da Bahia e a empresa Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda., um acordo, portanto, específico para perfumes e cosméticos (e não para suas embalagens) já não serviria, por si só, de sustentação à autuação exatamente pela ausência de previsão expressa, no acordo, da inclusão das embalagens e sacolas de papelão. E inexistindo a inclusão da mercadoria sacola ou embalagem de papelão no regime de substituição pela lei ou pelo regulamento, torna-se impedida a extensão deste regime especial e individual aos demais contribuintes.

Argumenta que, mesmo que seja desconsiderada a ausência de lei no âmbito estadual, tomada esta expressão em sentido amplo, a incluir as embalagens de perfumes no regime de substituição, merece destaque que a autuação refere-se a operação interestadual, e em tais operações é notório que a adoção do regime de substituição tributária depende de acordo específico celebrado pelos

Estados interessados, conforme a clara disposição do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, acordo que não existe para o item que a Fiscalização Tributária pretende aplicar a substituição.

Por tudo isto, entende que o lançamento é improcedente, porque a substituição tributária das embalagens deveria estar prevista no mencionado Parecer GECOT, em lei ou no regulamento do ICMS, conforme previsto no §9º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, máxime quando se tratar de operação interestadual, que além da legislação interna, necessita do prévio acordo ou convênio entre os Estados.

Assim, diante da ausência da previsão da inclusão de determinado item no regime de substituição, defende que se torna forçado e sem fundamento legal a extensão de um regime especial de um único contribuinte, e pertinente a perfumes e cosméticos, para sacos de papelão, que sequer são vendidos, já que entregues aos consumidores para carregarem os produtos adquiridos, sem qualquer custo adicional.

Argumenta que se infere do anexo único do RICMS/97 e anexo I do RICMS/2012 que sacolas de papelão ou embalagens de papelão não estão enquadradas no regime de substituição tributária, o que, por si só, já impediria a autuação, pois, conforme asseverado, ausente uma mercadoria da lista de itens submetidos a este regime de tributação, não é possível seu enquadramento dentro do regime de antecipação total por “equiparação” ou pela regra do “acessório segue o principal”. Ademais, pondera que a simples leitura da lista de itens submetidos ao regime de substituição revela que sempre que o Estado da Bahia quis englobar alguma espécie de embalagem no mesmo regime a que estava submetida a mercadoria principal o fez expressamente, englobando de forma clara a embalagem no regime de substituição, tal como fez com as embalagens de águas minerais e gasosas (item 2 do anexo I do RICMS/2012), material de limpeza (item 25) e refrigerantes e extratos concentrados destinados ao preparo em máquinas (item 37).

Além disto, acrescenta que esse Conselho de Fazenda possui entendimento de que o recebimento de simples sacolas para entrega em mãos de produtos vendidos diretamente ao consumidor, ou seja, que não são revendidas, configura-se em mercadoria de uso e consumo do estabelecimento, perdendo o caráter da mercadoria adquirida para revenda. E, assim, sequer é possível falar-se em antecipação, ainda que parcial, exatamente por não haver a revenda da mercadoria recebida, sendo aplicável, este entendimento, à discussão da substituição tributária pela ausência do caráter de revenda, pois a substituição visa, em seu âmago, a antecipar todas as futuras operações de revenda.

Alega que, no julgamento do Auto de Infração nº 102148.0037/07-6, a Terceira Junta de Julgamento Fiscal entendeu que mercadorias adquiridas e destinadas à embalagem de produtos comercializados não geram a incidência da antecipação parcial porque se tratam de mercadorias não destinadas à comercialização, tais como sacos e sacolas, não sendo devido o ICMS por antecipação parcial sobre estas aquisições, haja vista que somente nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização é que será exigida antecipação parcial do imposto.

Desta forma, conclui que, ao largo da não inclusão das sacolas no regime de substituição pela legislação e ausência de sua inclusão expressa nos Pareceres GECOT nº 1490/2006 e nº 21684.2011, não existiria antecipação em relação a sacolas adquiridas de outra unidade da federação, seja pela mercadoria não estar sujeita à substituição tributária, seja por não se destinar à revenda, devendo ser reconhecida a improcedência da autuação.

Caso a explanação feita não convença essa Junta de Julgamento Fiscal de que o lançamento é improcedente, entende que o montante apurado pela ilustre Fiscalização encontra-se equivocado, pois foi aplicada uma MVA de 30% em todo o período autuado, quando seriam aplicáveis as margens de 20% no período de 01/09/2011 a 31/12/2011 e de 10% a partir de 01/01/2012, respeitando-se a lógica de aplicação do regime especial de substituição deferido à Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda., instituído pelo Parecer GECOT nº 21684.2011.

Explica que se infere do Parecer GECOT nº 21684.2011 que a MVA aplicável aos produtos enviados pela franqueada com regime especial de substituição ficam sujeitos a uma margem de 30% até

31/08/2011, passando a 20% no período de 01/09/2011 a 31/12/2011 e de 10% a partir de 01/01/2012, motivo pelo qual o lançamento com a margem de valor agregado de 30% para todo o período encontra-se equivocado, devendo ser aplicadas as reduções de MVA estabelecidas para a “mercadoria principal” e, assim, revisada a base de cálculo, revisão que fica de pronto requerida.

Diante do exposto, requer que seja julgada improcedente a autuação, uma vez que a substituição tributária das embalagens deveria estar prevista no Parecer GECOT nº 21684.2011 ou em lei ou, ainda, no regulamento do ICMS, conforme previsto no § 9º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, previamente à autuação. Pondera que, por não existir a previsão de substituição tributária para estes itens, que sequer se encontram previstos no Parecer GECOT nº 21684.2011, não é possível falar-se em substituição tributária. Além disto, alega que inexistente o intuito de revenda do item embalagem ou sacola de papelão, pelo que a substituição perde sentido exatamente pela ausência de antecipação de operações futuras de revenda.

Por fim, caso a explanação feita pela Impugnante não convença essa Junta de Julgamento Fiscal de que o lançamento é improcedente, entende que o montante apurado pela Fiscalização encontra-se equivocado, devendo ser revisto, pois foi aplicada uma MVA de 30% em todo o período autuado, quando seriam aplicáveis as margens de 20% no período de 01/09/2011 a 31/12/2011 e de 10% a partir de 01/01/2012, respeitando-se a lógica de aplicação do regime especial de substituição deferido à Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda., instituído pelo Parecer GECOT nº 21684.2011.

Nestes termos, pede deferimento.

O autuante presta informação fiscal às folhas 43 a 64, tecendo as considerações a seguir.

Esclarece que todo o trabalho foi embasado no Parecer GECOT nº 21.684/2011 e sua posterior alteração em 2013, através do Parecer nº 12.995/2013. Explica que está obedecendo o Parecer haja vista que no mesmo não existem cláusulas de realização de compras interestaduais. Defende que tal Parecer só tenha validade para operações internas entre a Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza e suas franqueadas.

Alega que não se pode falar que embalagem seja entendida como material de uso e consumo conforme alega o autuado. Embalagem, assegura, é tributada normalmente por ICMS e existe fato gerador conforme o artigo 2º, § 5º, inciso IV do RICMS/BA, cujo texto transcreve em apoio ao seu ponto de vista.

Argumenta que o mesmo diploma legal permite o aproveitamento de crédito fiscal relativo a embalagens, caso haja a sua aquisição, conforme art. 93, inciso I, alínea “a” do mesmo diploma normativo, cujo texto transcreve.

Com referência ao percentual da Margem de Valor Agregado (MVA) cobrado no Auto de Infração em tela, admite que existiu um equívoco na sua aplicação, pois de acordo com o Regime Especial Parecer nº 21.384/2011, ficaram estabelecidos os seguintes percentuais: I) 20%, de 01/09/2011 a 31/12/2011; e II) 10%, a partir de 01/01/2012.

Reconhece que, no processo administrativo fiscal, utilizou o percentual de 30% para todo o período e deste modo, por entender que não procede tal exigência, pede que sejam considerados os percentuais apresentados no respectivo parecer, ficando assim distribuídos os valores constantes no auto de infração: a) 2010 – R\$9.069,32; b) 2011 – R\$ 15.519,22; c) 2012 – R\$ 12.149,65; d) total – R\$ 36.738,19.

Explica que o Processo Administrativo Fiscal em epígrafe se baseou em vários Pareceres emitidos pela Diretoria de Tributação (DITRI), órgão que gera o instrumental da legislação tributária, promovendo sua divulgação no âmbito interno e externo, orientando e respondendo consultas de contribuintes em questões tributárias. Prossegue, explicando que, neste sentido, foi elaborado o trabalho, principalmente sobre o que diz o Parecer nº 00789, de 11/01/2013, cujo teor revela que, caso a empresa adquira embalagens de fornecedor que não seja a empresa franqueadora, localizado em outros Estados, a tributação seguirá a mesma dos produtos.

Informa, ainda, que, posteriormente, outro Parecer (em anexo), o de número 2588 de 09/02/2011, veio corroborar o trabalho realizado de forma que expressa que o entendimento consolidado da DITRI/GECOT é no sentido de que o mesmo tratamento que se aplica às mercadorias deve ser aplicado ao material que servirá para seu acondicionamento. Se a embalagem adquirida em outra unidade da Federação se destinar a acondicionar mercadorias cujas operações internas são tributadas normalmente, nessas aquisições também incidirá a referida antecipação.

Informa que, em outro trecho do Parecer, há o seguinte comentário: “Desta forma, nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas a acondicionar cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, que não serão vendidas separadamente, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento da substituição tributária (total), recolhimento este que deverá ser efetuado fora da sistemática do Simples Nacional (...)”.

Com referência à alegação do autuado sobre o item embalagens, anexa um cupom fiscal (folha 58) de venda a consumidor emitida através do ECF Bematech MP 4000, da própria empresa, em que realiza venda de estojo M Natal e Estojo Linda, e especifica na leitura X do equipamento (folha 60) como operação não tributada pelo ICMS (F1). Anexou, igualmente, cópia do Programa Gerador de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS-D) referência dezembro de 2013, no qual a empresa declara que toda a sua receita provém de mercadorias alcançadas pela substituição tributária, ou seja, ela própria entende que a mesma foi tributada na forma da substituição tributária, conforme Parecer DITRI GECOT nº 21.684/2011 da empresa Cálamo Distribuidora de Produto de Beleza S/A e suas franqueadas.

Diante do exposto, pede que este Egrégio Conselho reconheça o Auto de Infração acima identificado parcialmente procedente no que tange apenas às aplicações da Margem de Valor Agregado (MVA) do período fiscalizado.

Cientificada do conteúdo da informação fiscal, em 28/07/2014, a autuada apresenta manifestação às folhas 69 a 78, aduzindo o que segue.

Referindo-se à informação fiscal, ao trecho onde o autuante afirma que “embalagem é tributada normalmente pelo ICMS”, contra argumenta que o entendimento da Fiscalização Tributária até seria válido para embalagens que importassem em acondicionamento ou re-acondicionamento dos produtos vendidos, ou seja, seria pertinente o regime de substituição para a embalagem que alterasse a apresentação do produto, ainda que em substituição à embalagem originária. Contudo, pondera que a autuação ora impugnada é pertinente apenas a sacolas de papelão em que as mercadorias são colocadas após a venda, que sequer são vendidas e apenas são entregues aos consumidores para carregarem os produtos adquiridos ao saírem da loja da Impugnante que, conseqüentemente, não importam em alteração da apresentação do produto vendido.

Ressalta que a autuação não se refere à embalagem em que será vendido o perfume ou cosmético, tal como apresentada ao consumidor final, mas sim a sacolas de papelão para transporte dos perfumes e cosméticos pelo consumidor até sua residência ou destinação final, tal como sacolas plásticas fornecidas em supermercado. Argumenta que se percebe uma diferença ontológica entre uma embalagem em que é vendido o produto final (por exemplo: caixa envolta ou não em plástico, estojo, vidro etc.) e a sacola em que o consumidor levará estes produtos para casa, destacando que a legislação estadual somente contempla a incidência do ICMS sobre as embalagens da primeira categoria (repete-se o exemplo: caixa envolta ou não em plástico, estojo, vidro), uma vez que excluiu expressamente da incidência a “simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria”, conforme o inciso IV do §5º do art. 2º do RICMS/97, aplicável aos fatos geradores de que trata a autuação:

Alega que, para fins de incidência de IPI, o art. 4º, inciso IV, do RIPI/2002, considera como operação de industrialização aquela que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem de apresentação, sendo que o Parecer Normativo CST nº 112/74 entende que esta embalagem de apresentação refere-se a “Embalar em caixa apropriado (estojo), vários tipos e modelos de ferramentas com objetivo de agregar valores aos produtos, melhorando a apresentação, cuja finalidade é de comercializar jogos de ferramentas em forma de kits”, ou seja,

trata-se da embalagem do produto tal como vendida, e não simples sacola para levá-lo para casa ou destino final.

Advoga que se infere do anexo único do RICMS/97 e anexo I do RICMS/2012 que sacolas de papelão ou embalagens de papelão não estão enquadradas no regime de substituição tributária, o que, por si só, já impediria a autuação, pois, conforme asseverado, ausente uma mercadoria da lista de itens submetidos a este regime de tributação, não é possível seu enquadramento dentro do regime de antecipação total por “equiparação” ou pela regra do “acessório segue o principal”.

Ressalta que a simples leitura da lista de itens submetidos ao regime de substituição revela que sempre que o Estado da Bahia quis englobar alguma espécie de embalagem no mesmo regime a que estava submetido a mercadoria principal o fez expressamente, englobando de forma clara a embalagem no regime de substituição, tal como fez com as embalagens de águas minerais e gasosas (item 2 do anexo I do RICMS/2012), material de limpeza (item 25) e refrigerantes e extratos concentrados destinados ao preparo em máquinas (item 37).

Destaca que os Pareceres emitidos pela Diretoria de Tributação (DITRI) e referenciados à fl. 47 não se aplicam ao caso concreto, eis que tanto o Parecer nº 00789, de 11/01/2013, quanto o Parecer nº 2588, de 09/02/2011, referem-se a material de acondicionamento e NÃO A SACOLAS DE PAPELÃO entregues após a venda e pertinentes ao transporte da mercadoria adquirida, merecendo menção que o consumidor poderá até não transportar o que comprou nestas sacolas, caso porte outra consigo e assim prefira, ponto que ressalta que tais sacolas de papelão não são embalagens em sentido estrito.

Opõe-se, ainda, à informação de fl. 47 do Autuante, relacionada a um cupom fiscal de venda a consumidor, em que foi realizada a venda de estojo M Natal e Estojo Linda, pois entende que não permite concluir, como o fez, que toda a receita da Impugnante provém de mercadoria alcançada pela substituição tributária e que ela própria entenderia que a mesma foi tributada na forma da substituição tributária do Parecer GECOT nº 21.684/2011.

Quanto a este ponto, destaca que a discussão não é sobre embalagem que altere a apresentação do produto, tal como o “estojo M Natal e Estojo Linda”, restringindo-se a discussão a sacolas de papelão, entregues após a venda de mercadorias e pertinentes ao transporte destas e estas sacolas estariam subsumidas no regime de substituição tributária, tanto que não consta no levantamento fiscal qualquer nota fiscal ou cupom fiscal referente a estojos e outras espécies de embalagens de apresentação, mas, sim, em sua quase totalidade constam sacolas de papelão e papel de seda. Portanto, conclui que o estojo referido à fl. 47 pela Fiscalização Tributária difere totalmente do objeto da autuação.

Quanto à diferença entre o objeto da autuação (sacola de papelão) e o estojo informado pelo Autuante, anexa fotos com o objetivo de mostrar a diferença entre ambos e evidenciar que um pode até ser embalagem, enquanto a sacola não é embalagem que altere a apresentação do produto.

Por fim, destaca que o Autuante reconheceu o erro na aplicação do percentual da MVA, reduzindo-o, devendo ser feito o cálculo do Auto de Infração, caso essa Egrégia Junta de Julgamento mantenha a infração impugnada.

Diante do exposto, reitera que seja julgada improcedente a autuação, uma vez que a substituição tributária de sacolas de papelão deveria estar prevista no Parecer GECOT nº 21684.2011 ou em lei ou, ainda, no regulamento do ICMS, conforme previsto no § 9º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, previamente à autuação. Defende que, por não existir a previsão de substituição tributária para estes itens, que sequer se encontram previstos no Parecer GECOT nº 21684.2011, não é possível falar-se em substituição tributária.

Por fim, caso a explanação feita não convença essa Junta de Julgamento Fiscal de que o lançamento é improcedente, entende que o montante apurado pela ilustre Fiscalização encontra-se equivocado, devendo ser revisto, conforme o próprio Auditor Fiscal reconheceu na

informação fiscal, sendo aplicáveis as margens de 20% no período de 01/09/2011 a 31/12/2011 e de 10% a partir de 01/01/2012.

Nestes termos, pede deferimento.

Cientificado, em 09/09/14, o autuante não mais se manifestou.

Às folhas 84 a 87 foi feita a juntada de procuração e do contrato social da autuada.

Pautado para julgamento, a 2ª JJF decidiu, na sessão do dia 14/04/2015, por converter o processo em diligência com vistas a: 1) Refazer o “DEMONSTRATIVO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A RECOLHER” (folhas 09 a 11), dividindo-o em dois outros, nos quais seja possível visualizar, as operações com “embalagens vendidas conjuntamente aos produtos Boticários”, distinguindo-as daquelas outras operações relativas às “embalagens cujas vendas sejam feitas separadamente dos produtos Boticários”; 2) Esclarecer a que mercadorias correspondem as descrições “SACL PAP AUT”, “SACOLA PREMIUM” e “PAPEL SEDA”, indicando a aplicação de cada uma e, se possível, ilustrando com fotos.

Às folhas 96 a 102, o autuante cumpriu a diligência solicitada, tecendo as considerações a seguir.

Informa que, após intimar o estabelecimento e o atendimento, por parte da empresa, concluiu que a empresa vende embalagens tendo como descrição no cupom fiscal a expressão “Estojo” de diversos nomes que não foram objeto do auto de infração em epígrafe, conforme planilha ECF anexa.

Informa, ainda, que no decorrer do trabalho ficou comprovado que as sacolas de papelão (que são utilizadas para acondicionar os produtos comprados por clientes da empresa) não podem ser tributadas, na medida em que não altera as características do produto.

Diante dessa evidência, entende que tais produtos devem ser retirados do auto de infração. Elabora novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor do débito para R\$ 1.506,66, conforme demonstrativos às folhas 97 a 99 (vide resumo à folha 101).

Às folhas 107 a 113, a empresa apresenta nova manifestação, deduzindo o que segue.

Destaca que o autuante ratificou a improcedência da autuação relativamente aos sacos de papelão, já que não altera as características do produto acondicionado.

Quanto aos demais itens da autuação (mantido pela autoridade fiscal), alega que não há lógica na posição adotada pela fiscalização (em tributar os papéis de seda e não as sacolas), pois, argumenta, não há diferença ontológica entre tais itens, na medida em que a legislação excluiu a tributação sobre a embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria.

Alega que a diligência não atendeu a duas solicitações feitas pela JJF e não poderia ser diferente, pois o papel de seda não é vendido à parte e, portanto, não pode ser considerada embalagem autônoma.

Alega que há falta de segurança no lançamento fiscal, pois a fiscalização não demonstrou os motivos pelos quais entende que devem ser tributadas as sacolas de papelão e papéis de seda.

Pede, por fim, que a autuação seja declarada totalmente improcedente.

Esse é o relatório.

VOTO

Preliminarmente, observo que a fiscalização descreveu detalhadamente os fatos objetos da autuação, tendo, inclusive, anexado planilha, mediante a qual identifica o número de cada um dos documentos fiscais utilizados para apuração da base de cálculo do imposto, com as informações respectivas de data, NCM, CFOP, alíquota e valor, conforme folhas 09 a 19. Anexou, também, cópias dos documentos fiscais auxiliares (DANFE's), conforme CD, à folha 22. Entendo, por isso, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.

Quanto ao mérito, a acusação fiscal consistiu na falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária Total, relativo a operações de aquisição interestadual de sacolas. A autuada opõe-se ao

lançamento sob a alegação de que as sacolas não se enquadram no regime de Substituição Tributária, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça defensiva, à folha 27, abaixo transcrito.

“No entanto, a Impugnante entende que o lançamento é improcedente porque a substituição tributária de embalagens não está prevista no tal Parecer GECOT e tampouco em lei ou no regulamento do ICMS, conforme previsto no §9º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, razão pela qual a aplicação da antecipação às embalagens deveria estar prevista previamente à autuação, e não apenas baseada em Parecer que criou um regime de substituição único e individual para alguns produtos ... não sendo possível estender o regime especial de um único contribuinte, e pertinente a perfumes e cosméticos, aos sacos de papelão que sequer são vendidos, pois apenas são entregues aos consumidores para carregarem os produtos adquiridos..”

Em sua informação fiscal, o autuante não acata as razões defensivas. Não se contrapõe diretamente aos argumentos deduzidos pela defesa, mas argumenta que “não se pode falar que embalagem seja entendida como material de uso e consumo, e sim como mercadoria tributada normalmente, conforme se pode lê à folha 44, cujo trecho reproduzo abaixo.

“Não se pode falar que embalagem seja entendida como material de uso e consumo conforme alega o autuado. Embalagem é tributada normalmente por ICMS e existe fato gerador conforme o artigo 2º § 5º inciso IV do RICMS/BA;”

A solução da presente lide passa, assim, pela definição acerca do regime jurídico-tributário aplicável às aquisições de sacolas, efetuadas a fornecedores de fora do Estado da Bahia. A fiscalização entende que tais mercadorias se enquadram no Regime Especial firmado através de Termo de Acordo Parecer DITRI GECOT nº 21.684/2011, enquanto que a autuada defende que não há previsão para tal no Parecer nem tampouco na legislação.

Examinando os demonstrativos de débito às folhas 09 a 19, é possível notar que as mercadorias objetos da autuação possuem a descrição de “sacolas e sacos de papel”, cujos CFOP’s são 4819.40.00 ou 4819.50.00, conforme se lê nas colunas “xProd” e “NCM” dos papéis de trabalho referidos. Consultando a descrição correspondente aos códigos citados na tabela do IPI (TIPI), é possível concluir que se tratam das seguintes mercadorias: 4819.40.00 (outros sacos; bolsas e cartuchos) e 4819.50.00 (outras embalagens, incluindo as capas para discos).

Em pesquisa junto à legislação estadual, é possível concluir que não há previsão de substituição tributária para as mercadorias citadas, conforme anexos aos RICMS/97 e RICMS/12, vigentes no período da autuação.

Consultando os termos do Parecer DITRI GECOT nº 1490/2006, vigente nos meses iniciais da autuação (de abril/10 a dez/10), nota-se que se trata de aprovação de um Regime Especial cujo objetivo é atribuir à empresa Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda. a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST relativo às vendas de produtos de perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cosmético-dermatológicos e outros, promovidas por suas franqueadas neste Estado, compreensão que se extrai da leitura da sua Cláusula Primeira, cujo texto reproduzo abaixo.

“Cláusula primeira. A empresa Cálamo Distribuidora de Produtos Ltda, que no presente processo passará a ser denominada simplesmente "Acordante", fica responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes de revenda dos produtos de perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cosmético-dermatológicos e outros, promovidas por empresas Franqueadas do "Sistema de Franquia O Boticário", localizadas no território deste Estado.

...”

Como se pode deduzir, o regime tributário especial instituído pelo Parecer citado possui caráter “subjutivo”, pois diferentemente da maioria dos casos (em que o regime tem um critério objetivo, em função da mercadoria) a substituição tributária aqui foi fixada em função da empresa acordante, e somente em função, única e exclusivamente, dela. Assim, a atribuição de responsabilidade ao contribuinte substituto não decorreu de lei, de decreto ou de qualquer outra norma heterônoma, mas de um “acordo” firmado entre a empresa Cálamo Distribuidora e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Em decorrência dele, as empresas franqueadas, adquirentes de mercadorias junto à empresa acordante, acima citada, ficam desoneradas de lançar e recolher o imposto incidente sobre as vendas que realizar.

Posta nesses termos, soa cristalino que as regras do regime especial em comento são oponíveis somente aos acordantes, não sendo cabível que se possa sequer cogitar a vinculação de terceiros aos seus termos, como, por exemplo, na hipótese de uma empresa franqueada promover aquisição de sacolas a fornecedores outros.

Por isso, não poderia (como não o fez, efetivamente) o Parecer DITRI GECOT prever a antecipação tributária nas aquisições de sacolas a outros fornecedores sem que disso não resultasse em malferido o art. 128 do RPAF, o qual exige lei para a atribuição de responsabilidade a terceiros, conforme se lê em seu texto.

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei (grifo acrescido) pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

O Parecer DITRI GECOT nº 21.684/2011, aplicável às aquisições ocorridas a partir de 2011, possui um regramento nos mesmos termos do anterior, extraindo a sua força normativa do Termo de Acordo firmado entre as partes.

Assim, a solução da questão não guarda pertinência com o alcance do critério “objetivo” que venha a ser dado aos pareceres (1490/06 e 21684/11), mas à sua extensão “subjativa”, na medida em que não pode vincular terceiros, não signatários do Termo de Acordo.

Por isso, tem razão a autuada quando alega que não há previsão da inclusão de determinado item no regime de substituição, bem como que falta fundamento legal para a extensão, a terceiros, de um regime de substituição de um único contribuinte.

Diante do exposto, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 191792.0001/14-6**, lavrado contra **ACQUA FRESCA PERFUMARIA E COSMÉTICOS LTDA - EPP**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR