

A. I. Nº - 217359.0013/17-6
AUTUADA - ARCOM S/A.
AUTUANTE - ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/07/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0086-01/18

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ISENÇÃO CONDICIONADA DO ICMS. DESCUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS IMPOSTAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Operações com preservativos: beneficiadas com isenção estabelecida no Convênio ICMS 116/98 e na norma tributária interna (art. 264, inc. XXIII, do RICMS/12). Para fazer jus à aludida isenção condicionada do ICMS, o contribuinte deveria ter comprovado o abatimento do preço da mercadoria, o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicado expressamente no documento fiscal. O que não ocorreu. Descumprida a condição, pode o Fisco Estadual exigir o tributo, acrescido de juros de mora e multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 28/09/2017, para exigir ICMS no valor de R\$124.586,50, acrescido de multa de 60%, em face da imputação a seguir descrita: ***“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”***.

Consta ainda que o estabelecimento autuado promoveu operações tributáveis de saída de ***preservativos***, fato que contraria o artigo 264, XXIII do RICMS/BA, do Decreto nº 13.780/12 – RICMS BA, bem como o Convênio ICMS 116/98, o que impede a concessão do benefício da isenção. Integra o lançamento, o demonstrativo que discrimina analiticamente todas as operações de saídas alcançadas, apresenta o cálculo analítico do ICMS devido e do qual o autuado tinha ciência dos seus termos. Período da autuação janeiro a dezembro de 2014.

O contribuinte autuado ingressou com defesa administrativa, peça que se encontra apensada aos autos (fls. 21 a 40), por intermédio dos advogados que ao final subscrevem (fls. 71/74), aduzindo a tempestividade das suas alegações, reiterando que a lavratura ocorreu em razão da saída de preservativos sem o abatimento do valor do ICMS do preço da mercadoria, de forma a afastar a isenção, na forma do artigo 264, XXIII do RICMS/BA.

Tal imputação, afirma, não merece prosperar porque teria concedido o desconto de ICMS sobre o preço da mercadoria, de modo a configurar a isenção.

Diz ainda que existe: i) vício de ilegitimidade passiva, erro no cálculo do crédito tributário e falta de indicação do dispositivo legal para cobrança do acréscimo moratório; ii) a autuada efetivamente concedeu o desconto de ICMS sobre o preço da mercadoria, de modo a configurar a isenção; iii) há prática reiterada no caso em análise e iv) em caso de procedência do lançamento, os valores precisam ser reformulados.

Sobre a ilegitimidade passiva da autuada, equívoco na determinação do tributo a recolher, diz que a autoridade fiscal autuou a empresa ARCOM S/A, filial em Vitória da Conquista/BA, em face da venda de preservativos, sem a indicação expressa do desconto do ICMS na nota fiscal,

contudo, caso a operação em análise fosse tributada, hipótese que admitiu apenas a título de argumentação, o dever de recolhimento do tributo, incumbiria à matriz em Uberlândia/MG.

Explica que a sua matriz, de CNPJ n. 25.769.266/0001-24, localizada em Uberlândia/MG, possui cadastro no Estado da Bahia como substituta tributária (Doc. 04) e a mercadoria em análise (os preservativos), está contida no anexo I do RICMS/2012 (item 32.6 na época dos fatos ou item 9.13 da tabela atual), ou anexos 88/89 do RICMS/97.

Diz que o Regime Especial e o Termo de Acordo celebrado entre a matriz em Uberlândia/MG e a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, vigentes desde o ano de 1996, também atribuem à substituta tributária o dever de recolhimento do tributo nas operações com destino no Estado da Bahia, especialmente quando envolvem as mercadorias relacionadas no Anexo I da legislação estadual (ou anexos 88 e 89 do RICMS/97 do Estado da Bahia).

Aduz que se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo era atribuída à matriz, jamais seria possível cobrar ICMS ou multa por descumprimento de obrigação acessória da filial em Vitória da Conquista/BA, de forma a se denotar, veementemente, a ilegitimidade passiva da empresa autuada, ora impugnante.

Transcreve, nesse sentido, precedente do STJ (AgRg no REsp 1.114.696/AM, Primeira Turma, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJE 20/10/09).

Alega que o fisco errou também no que diz respeito à base de cálculo, para determinar o valor do tributo. Isso porque levou em consideração o valor da operação na saída do Estado da Bahia, quando somente poderia calcular o valor do tributo no momento da entrada das mercadorias no território baiano, adotando o valor da operação praticado pelo remetente. Reclama ainda que o Fisco baiano, considerou na base tributável o valor da operação praticada pela filial (e não pela matriz).

Entende que a adoção dessa base de cálculo, violou o regime especial concedido à matriz à época dos fatos, que estabelecia as seguintes premissas:

*“I – Nas operações de saídas de mercadorias constantes do Anexo 88 e 89, do RICMS/96, realizadas pela empresa **ARCOM COMERCIO IMPORTAÇÃO EEXPORTAÇÃO LTDA.**, sediada no Estado de Minas Gerais na cidade de Uberlândia, no Anel Viário, nº 2001, Distrito Industrial. Com C.G.C nº 25.769.266/0001-24, promovidas por quaisquer de seus estabelecimentos, com destino ao Estado da Bahia, assumirá, a referida empresa, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS de forma antecipada, devido por ocasião da entrada das citadas mercadorias no território baiano, quando as mesmas forem destinadas a contribuintes inscritos – exceto em se tratando daqueles que tenham Regime Especial para pagamento do imposto após o recebimento das mercadorias – ou a contribuintes não inscritos.*

II – O imposto a ser retido pela beneficiária deverá ser calculado aplicando-se a alíquota vigente nas operações internas sobre a base de cálculo, que deverá ser o preço máximo ou único de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado pelo fabricante, pelo importador ou pela autoridade competente, deduzindo-se deste valor o imposto de responsabilidade direta da Beneficiária.

Na falta da fixação de preço acima referida, a base de cálculo será o valor da operação praticado pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a fretes, seguros, carretos, IPI e outros encargos transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante o percentual de margem de lucro previsto no Anexo 88 ou 9, deduz-se, do valor obtido, o imposto devido pela própria operação da beneficiária, obtendo-se o imposto a ser retido.”

Diz que também é nula autuação, porque se a operação é tributada, como pretende a autoridade fiscal, a empresa possuiria direito ao aproveitamento de crédito, em face da entrada das mercadorias em questão, por força do princípio da não-cumulatividade.

Ressalta a impossibilidade de cobrança de acréscimos moratórios por falta de indicação do fundamento legal, da violação ao princípio da ampla defesa (artigo 5º, LV, da CF/88). Aduz que é necessário que os atos administrativos descrevam os fatos de modo claro, específico e detalhado, permitindo que o administrado exerça o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, explicando a sua versão do contexto fático, em contraposição com aquela descrita pela Administração Pública.

Assinala a necessidade de indicação dos dispositivos legais que fundamentam a cobrança do crédito tributário, inclusive os tributos, a correção monetária, acréscimos moratórios e multas. No Estado da Bahia, por exemplo, tal obrigatoriedade está contida no artigo 39, V do RPAF/BA.

Diz que os dispositivos citados nos autos justificam, em princípio, a cobrança de ICMS e de multa. Entretanto, no que diz respeito aos acréscimos moratórios, assinala, não há nenhum dispositivo legal que possibilite a sua cobrança no caso em análise. Diz que ainda assim, o fisco estadual cobra o valor de R\$47.243,76 em razão da mora. Pede por isso, a nulidade.

Indica a jurisprudência que declara a nulidade do auto de infração por falta de indicação do dispositivo legal. Apelação improvida (TRF-3ª Região, Processo AC 822 SP 0000822-44.2012.4.03.6112, Órgão Julgador SEXTA TURMA Julgamento, 12 de Setembro de 2013. Relator DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA).

No mérito, discorre sobre a autuação, argumentando que a isenção em análise (artigo 264, XXIII, do RICMS/BA), foi estabelecida com o nítido objetivo de reduzir o preço final do preservativo e, consequentemente, incentivar a aquisição do produto em análise, até mesmo para atender às políticas públicas de prevenção de doenças sexualmente transmissíveis. Explica que é um benefício legal instituído através do Convênio ICMS n. 116/98, editado especificamente para conceder isenção de ICMS.

Diz que, a despeito das alegações da autoridade fiscal, a isenção está plenamente caracterizada. Garante que, efetivamente, não cobrou o ICMS na operação, tanto o é que o ICMS destacado nas notas fiscais é equivalente a “zero”. É o que se infere do exemplo de venda (DOC 05), que também contém o Código de Situação Tributária (CST) n. 40 - utilizado para produtos isentos:

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS												
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	O/CST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ ICMS
81497	FIONA KIT MAMADEIRA 3UN. AZUL R-801021A2*	39249000	080	5405	UN	1,0000	25,8500	25,85	0,00	0,00	0,00	0,00
64360	PRESERVATIVO JONTEX LUBRIFICADO BOLSO 12X3*	40141000	040	5102	CX	2,0000	24,6400	49,28	0,00	0,00	0,00	0,00
19609	PRESERVATIVO JONTEX LUBRIFICADO CONFORT 12X3*	40141000	540	5102	CX	2,0000	27,1000	54,20	0,00	0,00	0,00	0,00
48848	PRESERVATIVO JONTEX LUBRIFICADO FLAVORIZADO 12X3*	40141000	040	5102	CX	2,0000	27,1000	54,20	0,00	0,00	0,00	0,00
45893	PRESERVATIVO JONTEX LUBRIFICADO SENSITIVO 12X3*	40141000	040	5102	CX	2,0000	27,1000	54,20	0,00	0,00	0,00	0,00
20979	PRESERVATIVO JONTEX LUBRIFICADO ULTRA 12X3*	40141000	040	5102	CX	2,0000	27,1000	54,20	0,00	0,00	0,00	0,00
89672	PRESERVATIVO OLLA TRADICIONAL 12X3*	40141000	540	5102	DP	2,0000	23,6500	47,30	0,00	0,00	0,00	0,00
39201	REPETEX AEROSO 200ML ONU 1950 AEROSOLIS, 2,1 pRadBC=41,17%	38089199	020	5102	UN	48,0000	8,6200	413,76	243,82	41,45	17,00	0,00

Diz ainda que indicou no campo “informações complementares” que o ICMS é isento conforme o Convênio ICMS 116/1998:

DADOS ADICIONAIS
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES Inf. Contribuinte: BASE CALC ICMS REDUZIDA CF ART 1 DEC 7.799 DE 09/05. ISENTO ICMS CF CONV. 116/98. DECLARAMOS QUE OS PRODUTOS ESTÃO ADEQUADAMENTE ACONDICIONADOS PARA SUBSTITUIR OS PRODUTOS NORMAIS DAS ETAPAS NECESSÁRIAS A UMA OPERAÇÃO DE TRANSPORTE, CONFORME REGULAMENTAÇÃO EM VIGOR. INFORMAMOS AINDA QUE O ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO ESTÁ ADEQUADO PARA TODAS AS ETAPAS DE OPERAÇÃO DE TRANSPORTE, QUE PODEREM SER, CONFORME O CASO, DE CARREGAMENTO, DESCARREGAMENTO, TRANSBORDO E TRANSPORTE CONFORME LEGISLAÇÃO EM VIGOR. CFE RES 420/04, 701/04 E 1644/06 DECLARAÇÃO COMPLETA CF RES 420/04, 701/04 E 1644/06.

Argumenta que se não cobrou o ICMS no caso em análise, indicando, expressamente, que o ICMS é “isento nos termos do Convênio ICMS 116/98”, a isenção está plenamente caracterizada, de modo que o fisco estadual jamais poderia considerar a operação em análise como tributada.

Conclui que se não cobrou ICMS na operação, é porque efetivamente concedeu o desconto sobre o preço da mercadoria, reduzindo o valor final do produto. A falta da indicação expressa do valor do abatimento do ICMS sobre o preço da mercadoria, representa um mínimo e irrelevante descumprimento de obrigação acessória, que jamais autorizaria a cobrança de ICMS ou multa no percentual de 60%, sobre o valor da operação.

Completa que tal entendimento da autoridade fiscal representa um formalismo exacerbado, que contraria os princípios da verdade material e da primazia da realidade sobre a forma.

Junta aos autos as notas fiscais de transferência e de aquisição das mercadorias (DOC. 06), comprovando que todas saíram das respectivas unidades federativas sem a tributação de ICMS e também com a indicação do CST 40. A autuada também não aproveitou crédito sobre a entrada desses produtos, reforçando a premissa de que, efetivamente, concedeu o desconto de ICMS.

Argumenta que se o fisco sustentar que apesar de não cobrar o ICMS sobre a operação, o autuado inseriu disfarçadamente o custo tributário na margem de lucro do produto, tal alegação seria facilmente desconstituída. Em primeiro lugar porque a determinação da margem de lucro é um elemento que diz respeito apenas à empresa, sobre o qual o fisco não possui nenhuma ingerência, até mesmo por força do artigo 198 do Código Tributário Nacional, Transcreve, nesse sentido a jurisprudência.

Por outro lado, aduz, ainda que tivesse indicado expressamente o valor do desconto do ICMS, isso não significaria, efetivamente, que efetuou o abatimento do ICMS do preço da mercadoria. Isso porque é plenamente possível (i) não cobrar, formalmente, o ICMS na nota fiscal; (ii) embutir o custo do ICMS disfarçadamente na margem de lucro do produto; (iii) não conceder nenhum desconto na prática e (iv) indicar qual seria o valor do ICMS que incidiria sobre a operação, como se efetivamente tivesse efetuado o desconto.

Assinala que a situação hipotética apresentada, não representa o seu caso.

Diz que tal informação na nota fiscal não garante que a empresa, efetivamente, concedeu o desconto de ICMS sobre o preço de mercadoria, de modo que o aspecto crucial para verificar o direito à isenção, é analisar apenas se a comerciante cobrou ou não o ICMS na operação. Tal critério foi plenamente atendido pela autuada, que destacou o ICMS como “zero”, associando-o ao CST n. 40, isto é, não cobrou nenhum imposto estadual sobre a venda dos preservativos.

Questiona o caráter condicionado da isenção, o preenchimento do valor do desconto na nota fiscal, de modo que, sem essa informação no documento fiscal, não existiria a possibilidade de conceder a isenção. Afirma, em contrário, que a isenção não está sujeita a nenhum evento futuro e incerto. Completa que eventual falta de informação do valor do desconto possibilitaria ao fisco cobrar unicamente multa por descumprimento de obrigação acessória, mas jamais descaracterizar a isenção.

Ensina que a isenção funciona como uma mutilação de um dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, afastando, completamente, a possibilidade de cobrança de tributo. Do mesmo modo, se não há tributo a recolher, também não é possível cobrar a multa prevista no artigo 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

Cita jurisprudência do próprio CONSEF, nesse sentido.

Argumenta que a isenção está plenamente caracterizada. E ainda que a hipótese em análise fosse tributada, o fisco jamais poderia cobrar correção monetária, juros de mora ou penalidades, por força do artigo 100, III e p. único, do Código Tributário Nacional.

E isso porque, durante anos a fio, a autuada emitiu a nota fiscal nos moldes ora questionados e sempre foi fiscalizada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, entretanto, nunca foi autuada pela falta de indicação do desconto na nota fiscal, a não ser agora. A prova disso é o auto de infração em anexo (Doc. 07), lavrado 28/09/2017, quando a empresa foi fiscalizada, mas não autuada pela venda de preservativos, sem a indicação do valor do desconto.

Argui que isso caracteriza a prática reiterada no caso em análise, de modo a impedir a cobrança de correção monetária, juros e multas, nos termos do artigo 100, III e parágrafo único, do CTN. Aduz que o STJ reconhece a prática reiterada, excluindo a cobrança de correção monetária, juros e multas, no REsp: 162616 CE 1998/0006152-5.

Argumenta ainda, a despeito dos argumentos já apresentados, se entenda que a isenção não está configurada, hipótese que se admite somente a título de argumentação, a verdade é que, se a operação é tributada, o autuado possui direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, em face da entrada dos preservativos e a base de cálculo somente poderia ser determinada na entrada das mercadorias no território baiano, levando em consideração o valor da operação praticado pelo remetente.

Completa, no que respeita ao aproveitamento de créditos, essa é a única forma de concretizar o

princípio da não-cumulatividade, nos termos do artigo 155, §2º, I da CF/88. E, nesse sentido, os valores apresentados na autuação são equivocados, porque não levaram em consideração os créditos de ICMS decorrentes da entrada das mercadorias. Isso significa que, se a autuação prosperar, na pior das hipóteses, os valores indicados no auto de infração precisam ser reformulados, a fim de refazer a conta gráfica do período, permitindo o aproveitamento do crédito de ICMS.

Requer o recebimento da presente impugnação administrativa; a declaração da nulidade do auto de infração, seja por ilegitimidade passiva, seja por erro na determinação do valor do tributo a recolher, ou seja pela cobrança dos acréscimos moratórios, por falta de indicação do dispositivo legal. No mérito, clama pela desconstituição total do crédito tributário contido no Auto de Infração nº 2173590013/17-6, nos termos do artigo 156, IX, do CTN, em face da caracterização da isenção.

Alternativamente, caso o pedido anterior seja julgado improcedente, a exclusão de multas, juros e correção monetária, em face da prática reiterada, nos termos do artigo 100, III e p. único do CTN; a reformulação do crédito tributário, refazendo a conta gráfica da empresa no período autuado, computando-se os créditos decorrentes da entrada das mercadorias e apurar a base de cálculo no momento da entrada das mercadorias no Estado da Bahia, adotando o valor da operação da remetente (matriz em Uberlândia/MG).

Produção de provas admitidas no ordenamento jurídico e que as intimações e notificações referentes ao presente auto de infração sejam encaminhadas à empresa autuada, no endereço indicado nesta defesa, inclusive, ao advogado que indica, sob a pena de nulidade.

Foi prestada informação fiscal (fls.162 a 193).

Informa o Auditor Fiscal que o estabelecimento autuado promoveu operações de saídas de preservativos, deixando de conceder o desconto equivalente ao ICMS devido, fato que contraria o artigo 264, Inciso XXIII do Decreto nº 13.780/2012 – RICMS – BA, bem como o Convênio ICMS 116/98, o que impede a concessão do benefício da isenção.

Diz que a defesa alega ilegitimidade passiva, em razão de a mercadoria (preservativos) estar sujeita ao regime da Substituição Tributária e a Matriz, remetente das mercadorias, possuir cadastro no Estado da Bahia como substituta tributária.

Contesta tal argumento, aduzindo que, apesar da mercadoria constar do anexo I do RICMS – BA, caracterizando-se assim, sob o regime de Substituição Tributária, a mesma também foi alcançada pelo benefício da isenção, conforme determina o inc. XXIII, do art. 264 do RICMS-BA:

Discorre sobre o regime da Substituição tributária e sobre o instituto da isenção.

Assevera que o autuado é parte legítima para figurar no polo passivo da autuação. No caso em tela, o fato da Matriz possuir cadastro no Estado da Bahia como substituta tributária, não é condição suficiente para que figure no polo passivo em substituição à filial de Vitória da Conquista, pois a mercadoria objeto da autuação é isenta, e para que o benefício se materializasse, seria necessário satisfazer a condição imposta pela Legislação, qual seja: abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal (Convênio ICMS 116/98).

Explica que a filial de Vitória da Conquista foi quem efetivou a venda e deixou de abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao Imposto que seria devido, caso não houvesse a isenção. Essa condição não foi satisfeita para que o benefício da Isenção se materializasse, e quem deixou de cumprir essa condição foi a filial de Vitória da Conquista e não a Matriz localizada em Uberlândia.

Sobre a alegação defensiva de que a Matriz em Uberlândia celebrou termo de acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e que o mesmo atribui à sua Matriz o dever de recolher o ICMS nas operações com destino ao Estado da Bahia, especialmente quando

envolverem mercadorias relacionadas no Anexo I da Legislação Estadual, informa que o fato da mercadoria ser alcançada pelo benefício da Isenção torna inaplicável o regime da substituição tributária. Assevera que prevalece a isenção, cujo benefício não foi alcançado, em razão de o autuado não ter satisfeito a condição imposta pelo Convênio ICMS 116/98, qual seja: abater do preço da mercadoria, o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal. Descabe, portanto, o argumento de ilegitimidade passiva.

Com relação à determinação da base de cálculo do ICMS, alegando que o fisco deveria considerar na base tributável o valor da operação praticada pela Matriz e não o valor destacado nas notas de vendas pela Filial em Vitória da Conquista. Essa argumentação da defesa tem como base o termo de acordo firmado com a Secretaria da Fazenda, quando o mesmo estabelece que: “*Nas operações de saídas de mercadorias constantes do Anexo 88 e 89, do RICMS/96, a Matriz em Uberlândia assumirá a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS de forma antecipada, e a base de cálculo será o valor da operação praticado pelo remetente ou fornecedor.*”

Contudo, a mercadoria preservativo foi alcançada pelo benefício da isenção, não cabendo a aplicação do Regime de Substituição Tributária, pois não há pagamento de tributo. O Termo de acordo estabelece a base de cálculo para os casos de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária. No caso em tela, os preservativos, apesar de constarem do Anexo I, foram alcançados pelo benefício da Isenção, ocorrendo, portanto, uma dispensa legal do pagamento do ICMS, e como a filial de Vitória da Conquista não abateu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, a base de cálculo é o valor efetivo de venda da mercadoria, destacado nos documentos fiscais.

Destaca o art. 38 da Lei nº 7.014, quanto ao reconhecimento do benefício do imposto, quando esse depender de condição:

Art. 38. Quando o reconhecimento do benefício do imposto depender de condição, não sendo esta satisfeita, o imposto será considerado devido no momento em que ocorreu a operação ou prestação.

Explica que quando da venda de preservativos pelo autuado, a condição para usufruir do benefício da Isenção era o abatimento do imposto no valor da Mercadoria, fato esse que não ocorreu. Diz que o imposto é devido, no momento em que ocorreu a operação de venda pela filial de Vitória da Conquista. Portanto, não há que se atender ao pressuposto do regime de Substituição Tributária, transferindo a responsabilidade ao Estabelecimento Matriz (Uberlândia).

Sobre o pedido de nulidade da autuação, insurgindo-se contra a cobrança dos acréscimos moratórios, diz o Auditor Fiscal que o auto de infração foi lavrado no sistema SLCT (sistema de lançamento do crédito tributário) e o mesmo está parametrizado em atendimento ao que dispõe o Artigo 51, inciso II da Lei nº 7.014, que alterou o artigo 102 da Lei nº 3.956/81 e definiu a cobrança dos acréscimos moratórios. Diz que esse pedido de nulidade não faz sentido.

Com relação ao desconto do ICMS, condição para usufruir do benefício da Isenção, diz que o autuado faz apenas citação vaga de que concedeu o desconto, sem juntar provas efetivas com documentos ou demonstrativos.

Informa que o autuado deveria abater o valor do ICMS correspondente à operação de venda do valor da mercadoria, e demonstrar expressamente no documento fiscal, conforme determina o inc. XXIII, do art. 264 do RICMS-BA. Transcreve o trecho:

XXIII - as operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da NBM/SH, desde que o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal (Conv. ICMS 116/98).

Afirma que não sendo o autuado capaz de comprovar que efetivamente abateu do preço de venda o valor correspondente ao ICMS, admite que não indicou expressamente nos documentos fiscais o valor do abatimento do ICMS sobre o preço da mercadoria e defende que incidiu apenas no

descumprimento de obrigação acessória.

Firma a comprovação de que efetivamente não ocorreu o abatimento no preço de venda, com o confronto das notas fiscais de aquisição pela matriz em Uberlândia com as notas fiscais de transferências e as notas fiscais de vendas.

Observação nas notas fiscais de aquisição que o preço do preservativo não oscilou durante o ano de 2014: vide notas fiscais DOC. 06 (fls. 107/111); comprovando-se também através das notas de transferências NF-E 7.419.027 (fl. 123) e NF-E 8.055.197 (fl. 152).

Observa também que não há distinção de preço dos preservativos em relação a cor ou sabor, o preço é o mesmo. Exemplifica com a nota fiscal de compra do produto pela matriz em Uberlândia – N.F. Nº. 56.600 (fl. 110) e NF-E nº 51.705 (fl. 107), emitida por DKT BRASIL PRODUTOS DE USO PESSOAL LTDA. Exibe também a nota fiscal de transferência da matriz para vitória da conquista nº 7.281.084 (fl. 118) e a nota fiscal de venda dos preservativos pela filial de Vitória da Conquista nº 795.810 (fl. 102).

Verifica que os preservativos foram adquiridos pela matriz em Uberlândia por R\$61,60, a grossa, através das Notas Fiscais nº 110 e 51.5705 (fls. 107). Explica que convertendo para pacote de 3 dúzias (forma de venda da ARCOM), fica R\$15,40. Posteriormente foi transferido para a filial de Vitória da Conquista através da nota fiscal 7.281.084 (fl. nº 118) com valor unitário de R\$ 17,10 e o mesmo produto foi vendido através da N.F. de saída nº 795810, por R\$ 23,10 (fl. 102), margem de lucro de 50% entre o preço de aquisição pela matriz e a venda pela filial.

Observa que o preço de transferência sofreu uma majoração de 30% em relação ao preço de venda, não houve nenhum desconto/abatimento referente à parcela do ICMS. Feito o abatimento de R\$ 3,93, referente ao ICMS, o preço de venda deveria ter sido $23,10 - 3,93 = 19,17$.

Explica que houve uma apropriação indevida de R\$ 3,93, que é o valor que se recupera através do presente Auto de Infração. Isso evidencia que efetivamente a Filial da ARCOM S/A em Vitória da Conquista, não concedeu o abatimento da parcela do ICMS nas vendas de Preservativos com o benefício da isenção. Diz que tal procedimento também foi utilizado nas demais marcas. Provas das irregularidades cometidas estão apensadas ao processo, demonstrativos em mídia eletrônica tipo CD (fl. 15).

Assinala que é equivocada a linha de defesa do autuado, pois a norma determina que a parcela relativa ao ICMS seja abatida do preço da mercadoria e que também seja indicada expressamente no documento fiscal. A Autuada não realizou o abatimento do preço de venda da mercadoria, como ficou demonstrado acima, e em razão disso, não teve como demonstrar no documento fiscal. Pergunta: como poderia demonstrar um abatimento que não realizou?

Completa que o entendimento fiscal não representa um formalismo exacerbado como expressa a Impugnante às folhas nº 31. Ficou demonstrado acima que não foi concedido o desconto sobre o preço de venda, efetivamente, a realidade se sobrepõe à forma, e nesse caso, a realidade é que o desconto relativo à parcela do ICMS não foi repassado ao consumidor, então ficou impossível cumprir a forma, quando a realidade se sobrepôs à esta.

Assevera que a determinação legal para que o valor do imposto com isenção, além de efetivamente abatido, deve ser indicado expressamente no documento fiscal, é para que fique transparente a informação referente ao repasse do benefício da isenção ao consumidor final. Diz ainda que é perfeitamente possível inflar a margem de lucro e embutir o custo do ICMS, disfarçadamente, na margem de lucro do produto, porém, consequentemente, o produto ficará mais caro e perderá competitividade. Elabora um quadro com tal demonstração.

Diz que é compreensível as razões do autuado, ao não apresentar provas de que efetivamente concedeu o abatimento da parcela do ICMS nas vendas de preservativos, conforme determina o inciso XXIII, do art. 264 do RICMS-BA. Contesta sua afirmação que a aludida isenção tem caráter incondicional. O texto legal explicita que o contribuinte poderá exercer o benefício da isenção

“desde que”, satisfaça as condições de 1ª – abatimento no preço da mercadoria do valor equivalente a isenção; 2ª – indicação desse abatimento expressamente no documento fiscal.

Mostra que o autuado não atendeu as suas condições. Discorre sobre o instituto da isenção. Diz que o autuado não conseguiu comprovar que concedeu o desconto no preço da mercadoria, porque efetivamente não o fez. Diz que a impugnante apelou para o fato de que apenas deixou de constar no documento fiscal o valor do abatimento, e por essa razão, deveria apenas ser cobrada a multa por descumprimento de obrigação acessória. No Acórdão JIF nº 0101-05/06, citado pelo contribuinte, restou comprovado o abatimento do ICMS do preço da mercadoria, apesar do descumprimento da obrigação acessória.

Apresenta novas provas de que não houve o aludido abatimento, confrontando as notas fiscais de saídas com respectivas notas fiscais de entrada.

No caso do preservativo com Código 89680 (PRESERVATIVO OLLA MORANGO), diz que recebeu em transferência através da Nota Fiscal nº 7.089.915, com valor unitário de R\$20,87 e o mesmo produto foi vendido através da Nota Fiscal de Saída nº 751047 por R\$25,29.

Observa que o preço de transferência sofreu uma majoração de 21% em relação ao preço de venda, não houve nenhum desconto/abatimento referente a parcela do ICMS. Deveria ter ocorrido o abatimento de R\$4,30, referente ao ICMS, o preço de venda deveria ter sido $25,29 - 4,30 = 20,99$. O preço de venda com isenção, então, deveria ter sido R\$20,99 e não R\$25,29. Houve uma apropriação indevida de R\$4,30, que é o valor recuperado, através do presente Auto de Infração.

Sobre a alegação da prática reiterada, que nunca houve questionamento nesse ponto, levando-a acreditar que as notas fiscais foram emitidas de forma absolutamente correta, explica que a atividade fiscalizadora é plenamente vinculada, não importando se em outras fiscalizações esse ponto não foi observado. Sugere que a autoridade fiscal determine outra ação fiscal para verificar a mesma ocorrência em exercícios passados, obedecendo-se o prazo decadencial, quando a autuada poderá se antecipar e oferecer a denúncia espontânea.

Quanto ao direito à utilização dos créditos de ICMS nas entradas das mercadorias, diz que as mercadorias foram transferidas sem destaque de ICMS, portanto, não há crédito de ICMS a ser considerado na formulação da base de cálculo do imposto lançado. Transcreve nota fiscal de nº 8.822.451. O produto Preservativo foi transferido para a Bahia sem destaque de ICMS; não há que se falar em aproveitamento de crédito (art. 309, § 6º e 310, inciso II):

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I....

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior; (nosso grifo)

Com relação ao argumento defensivo para que seja reformulada a base de cálculo, passando a levar em consideração o valor da operação praticado pela Matriz, na operação de transferência, e não o valor de venda na Bahia, explica que o fato gerador do ICMS nas operações de venda dos preservativos ocorreu no território da Bahia, conseqüentemente, a base de cálculo prevista é o valor da operação de venda praticado na Bahia e não o valor de transferência praticado pela Matriz em Uberlândia – MG.

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação

Finaliza, pedindo a procedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário, no valor principal de R\$124.586,50, imputando ao autuado a falta de recolhimento de ICMS, conforme detalhado nas linhas precedentes.

Mais precisamente, acusa a fiscalização que o estabelecimento autuado promoveu operações tributáveis de saída de **preservativos**, contrariando o disposto no Convênio ICMS 116/98, recepcionado pela legislação do Estado da Bahia, no artigo 264, XXIII, do RICMS/BA do Decreto nº 13.780/12 – RICMS BA, o que o afastou dos direitos à concessão do benefício da aludida isenção.

Preliminarmente, o sujeito passivo alega que o Auto de infração deve ser considerado nulo por ilegitimidade passiva; pela falta de indicação do dispositivo legal para cobrança do acréscimo moratório; pela adoção de base de cálculo equivocada (valor da operação praticada pela filial, ao invés da matriz); por ofensa ao princípio da não-cumulatividade e pela falta de indicação de dispositivos legais que fundamentam a cobrança do crédito tributário, inclusive os tributos, a correção monetária, acréscimos moratórios e multas (art. 39, V, do RPAF/BA).

Não houve a nulidade suscitada, no presente Auto de Infração, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada. Não foi constatada a violação ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos e a legislação pertinente à irregularidade apurada. O lançamento de ofício foi constituído em acorde com os elementos indicados e na forma do art. 142 do CTN, e art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Incabível o argumento de cerceamento do direito de defesa, na falta de indicação do dispositivo para exigência de acréscimos moratórios, conforme alega o autuado, uma vez que os acréscimos legais são os valores referentes à multa e juros de mora, incidentes sobre o valor do tributo, quando a obrigação tributária não for cumprida no prazo estabelecido pela legislação. Sua previsão consta na legislação do próprio imposto (artigo 102, da Lei nº 3.956/81).

Na questão meritória, serão apreciadas as arguições de legitimidade do autuado para figurar no polo passivo da obrigação tributária, a procedência ou não da pretensão fiscal e a tese defensiva de ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

A exigência fiscal está relacionada à cobrança de ICMS não recolhido, mas operações consideradas tributadas pela fiscalização, tendo o autuado deixado de tributar as saídas de **preservativos**. Entendeu a fiscalização que ao não conceder o desconto equivalente ao ICMS devido, nos termos do artigo 264, Inciso XXIII, do Decreto nº 13.780/2012 – RICMS – BA, além do Convênio ICMS 116/98, perdeu o direito ao benefício da respectiva isenção.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito (sintético) e os acostou aos autos, às fls. 5/7, além da mídia CD (fl. 15), discriminando cada operação de venda de preservativos e o valor da isenção não repassada para os respectivos adquirentes.

Nas razões, alega o sujeito passivo que o fisco estadual jamais poderia considerar a operação em análise como tributada, uma vez que a isenção está plenamente caracterizada, pois não cobrou o ICMS na operação, tendo destacado nas notas fiscais o equivalente a “zero”, além da indicação no campo “*informações complementares*”, que o ICMS é isento conforme o Convênio ICMS 116/1998. Argumenta que se não cobrou ICMS na operação, é porque efetivamente concedeu o desconto sobre o preço da mercadoria, reduzindo o valor final do produto. A falta da indicação expressa do valor do abatimento do ICMS sobre o preço da mercadoria, representa tão somente descumprimento de obrigação acessória.

Diante de tais pressupostos, a solução da lide segue os passos seguintes:

A norma de isenção contida no RICMS-Ba (art. 264, inc. XXIII), encontra-se abaixo transcrita:

“Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XXIII - as operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da NBM/SH, desde que o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal (Conv. ICMS 116/98);”

Essa norma do RICMS/2012 encontra fundamento nas disposições do Convênio ICMS 116/98, que tem o seguinte teor:

“Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.

§ 1º O benefício fiscal previsto nesta cláusula fica condicionado a que o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal.”

Trata-se, portanto, diversamente do que alegou o autuado, de um benefício condicionado, cujo objetivo ou finalidade foi possibilitar que o destinatário final da mercadoria, o consumidor final, adquirisse o produto sem sofrer a repercussão financeira do imposto incidente nas etapas anteriores de produção e circulação.

A isenção em análise foi estabelecida com a nítida finalidade de reduzir o preço final do preservativo e, consequentemente, incentivar a aquisição do produto em análise, até mesmo para atender às políticas públicas de prevenção de doenças sexualmente transmissíveis. Benefício legal instituído através do Convênio ICMS 116/98, editado especificamente para conceder isenção de ICMS.

No caso concreto, o estabelecimento autuado se encontra localizado no Estado da Bahia, filial de Vitória da Conquista, cuja matriz está localizada na cidade de Uberlândia, em Minas Gerais. O estabelecimento baiano foi quem efetivou as vendas e deixou de abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao Imposto que seria devido, caso não houvesse a isenção. Essa condição não foi satisfeita para que o benefício da Isenção se materializasse.

Nesse sentido, o autuado é parte legítima para figurar no polo passivo da autuação. O fato de a Matriz possuir cadastro no Estado da Bahia como substituta tributária ou Regime Especial e Termo de Acordo que lhe torna responsável nas remessas para o Estado da Bahia dos produtos da substituição tributária, nas operações de saídas com preservativos, contudo, não é condição suficiente para que figure no polo passivo em substituição à filial de Vitória da Conquista, pois a operação que a presente autuação alcança, apesar da mercadoria constar do anexo I do RICMS – BA, caracterizando-se sob o regime de Substituição Tributária, é a isenção prevista no inc. XXIII, do art. 264 do RICMS-BA:

Oportuno ressaltar que o Regime Especial e Termo de Acordo, ventilados pelo autuado, encontram-se revogados.

Por uma questão de lógica tributária, estando as operações com preservativos beneficiadas com a isenção do ICMS, em toda a sua cadeia de comercialização, consoante do Convênio ICMS 116/98, não poderia existir, por consequência, a exigência de recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária.

Portanto, a mercadoria, objeto da autuação, é isenta de ICMS, e para que o benefício se concretizasse, seria necessário satisfazer a condição imposta pela Legislação, qual seja: abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal (Convênio ICMS 116/98).

O argumento defensivo de que se não cobrou ICMS na operação, é porque efetivamente concedeu o desconto sobre o preço da mercadoria, reduzindo o valor final do produto, não é fidedigno.

A mídia CD, acostado aos autos, fl. 15, e mesmo os casos exemplificados pelo Auditor Fiscal,

traduzem que o autuado, não apenas deixou de consignar os descontos no documento fiscal, mas, também, não fez o repasse para o adquirente do valor do imposto que seria devido, caso não houvesse a isenção, nos termos do Convênio ICMS 116/98. Entre tantos, é o caso, por exemplo, da Nota Fiscal nº 7.089.915, com valor unitário de R\$20,87, e o mesmo produto foi vendido através da Nota Fiscal de Saída nº 751.047 por R\$25,29.

Não existe, outrossim, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade, como alega o autuado. Tal princípio sofre mitigação nos casos de isenção e da não incidência, nos limites e nos termos previstos na Constituição Federal. O direito a crédito do ICMS, em tais circunstâncias, depende do que dispuser a legislação tributária. Não cabe ao contribuinte pleitear o direito de crédito contra a lei de cada Estado invocando o princípio da não cumulatividade, que sofreu restrições de natureza constitucional.

O regulamento do ICMS desse Estado dispõe (art. 264) que “*São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações*”.

Nesse sentido, o questionamento do autuado acerca do direito à utilização dos créditos de ICMS nas entradas das mercadorias, considerando a isenção definida no Convênio ICMS 116/98, não procede. As mercadorias foram transferidas sem destaque de ICMS, portanto não há crédito de ICMS a ser apropriado. O produto Preservativo foi transferido para a Bahia sem destaque de ICMS; não há que se falar em aproveitamento de crédito (art. 309, § 6º e 310, inciso II):

Insustentável a pretensão defensiva de questionar a presente autuação, tendo em vista que nunca foi autuado pela falta de indicação do desconto na nota fiscal, nas fiscalizações anteriores, o que caracterizaria “*prática reiterada*”, de modo a impedir a cobrança de correção monetária, juros e multas, nos termos do artigo 100, III e parágrafo único, do CTN.

Entre os vários motivos que negativam essa tese, sobreleva a indisponibilidade do crédito tributário, que fomenta as demandas sociais e estruturais do Estado.

É equivocada também a pretensão defensiva de considerar como base de cálculo, os valores praticados pela Matriz, na operação de transferência, e não o valor de venda na Bahia, uma vez que o fato gerador da presente autuação, são operações de venda dos preservativos ocorridas no território da Bahia. Assim indicam os artigos 4º e 17, da Lei nº 7.014/96:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação

Em síntese, a ação fiscal foi realizada para verificar o atendimento da condição exigida no art. 264, inc. XXIII do RICMS-BA, nas notas fiscais de vendas subsequentes do produto. Não poderia ser feita a verificação nas operações de transferência, na etapa de entrada das mercadorias, mas sim, na operação de venda subsequente, realizada pelo estabelecimento localizado no território baiano, visto que o benefício visa, precipuamente, desonerar do imposto o adquirente final do produto.

Flagrado pela fiscalização sem o aludido repasse, nas operações de vendas feitas a partir da filial Vitória da Conquista, foi exigido do autuado as parcelas do tributo devido, legalmente dispensado pela isenção.

Posto isso, o Auto de Infração é PROCEDENTE, no valor de R\$124.586,50.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0013/17-6**, lavrado contra **ARCOM S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar pagamento do imposto no valor de **R\$124.586,50**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR