

**PROCESSO** - A. I. Nº 269140.0001/16-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DPC DISTRIBUIDORA ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDOS** - DPC DISTRIBUIDORA ATACADISTA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0203-01/17  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/05/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0088-12/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. USO INDEVIDO. Para o imposto destacado nas notas fiscais de saída interestadual, caberia o estorno e/ou o resarcimento do imposto antecipado, todavia, os valores lançados nesta infração são dos exercícios de 2012 e 2013, ou seja, não mais seria possível realizar os estornos ou lançar a crédito o imposto sinalizado por conta do período prescricional. Reduzido o valor do crédito glosado referente às notas fiscais de devoluções interestaduais referentes aos CFOPs 2.411, bem como o valor exigido através das notas fiscais de CFOPs 2.202 e 2.209, por se referir a mercadorias tributadas normalmente no Estado da Bahia, e que não se relacionam com a imputação lançada. Modificada Decisão recorrida. 2. ALÍQUOTA. a) ERRO NA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Lançamento revisado para retirar a exigência sobre desodorantes cuja alíquota aplicada é de 17% e não de 27%. No que tange a tese recursal, faltou elementos de prova das alegações da Recorrente. Mantida Decisão recorrida nos dois recursos. b) ERRO NA APLICAÇÃO DA MVA. Alegação de erro na composição do valor da operação não justifica a retirada da fruição da redução de base de cálculo de 10%, prevista no § 4º da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94. Também foram excluídas a exigência sobre dispositivos que auxiliam a condução de fios dentais na higienização bucal e sobre adesivos utilizados nas narinas para auxiliar na respiração por não estarem incluídas no regime de substituição tributária. Rejeitado o pedido de improcedência feita pelo autuado, por falta de elementos de prova. Mantida Decisão recorrida nos dois recursos. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatado que a maioria das mercadorias relacionadas nos documentos fiscais constantes na planilha de débito deixaram de ser tributadas. Excluídas as mercadorias classificadas no código 9021.10.10 da NCM por tratarem de produtos para uso ou atendimento de deficientes físicos, alcançados pela hipótese de isenção do ICMS prevista no inciso XLIX do art. 264 do RICMS/12, com base no Convênio ICMS 126/10. Infração 3 procedente em parte. Mantida a Decisão recorrida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE CONSUMO. Materiais recebidos de

fornecedores para utilização em campanhas de vendas se constituem em material de uso e consumo. Rejeitada as alegações recursais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2016, que exige ICMS no montante de R\$1.490.457,40, em decorrência do cometimento de 05 (cinco) infrações, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 01, 02, 03 e 05 e do Recurso Voluntário todas as infrações lançadas, listadas abaixo:

*Infração 01 (01.02.05) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, ocorrido nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$297.285,37, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 (03.02.02) – recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota de 17% nas saídas de colônias e perfumes, quando o correto seria a alíquota de 27%, regularmente escrituradas, ocorrido nos meses de janeiro de 2012 a maio de 2013 e de setembro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$82.172,60, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 03 (02.01.03) – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, ocorrido nos meses janeiro de 2012 a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$41.123,20, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 04 (06.02.01) – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a consumo no estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$26.125,98, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 05 (07.01.04) – efetuou o recolhimento do ICMS a menor por antecipação, em razão da utilização equivocada de percentuais de MVA em valor menor do que o determinado na legislação para as mercadorias constantes no anexo I, item 32 do RICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições provenientes de outras unidades da federação, ocorrido nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.043.750,25, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

Por meio de seu advogado, o sujeito passivo apresentou sua Defesa Administrativa às fls. 136/147, atacando todas as infrações lançadas, requerendo que fosse julgado improcedente o lançamento de ofício, pelas razões expostas e pelas provas acostadas ao processo.

O autuante por sua vez apresentou sua primeira Informação Fiscal às fls. 204/213, acatando parte das alegações defensivas no que tange as infrações 01 e 02, inclusive refazendo as planilhas demonstrativas dos débitos, mantendo na íntegra as demais exações fiscais.

Em seguida, em razão dos refazimentos das duas primeiras infrações, o autuado foi intimado e se manifestou às fls. 240/245 e pelos mesmos motivos imputados anteriores, pediu a revisão dos lançamentos das infrações 01, 03, 04 e 05, tendo apresentado novos documentos como parte de seu alegado.

Ato contínuo, com base nas alegações e provas apresentadas pela autuada, e a fim de garantir a verdade dos fatos, a 1<sup>a</sup> JJF remeteu o PAF em diligência (fl. 413), para à INFRAZ de origem, pedindo uma análise mais apurada no que tange à infração 01 bem como determinou o refazimento do demonstrativo de débito da infração 05, para retirar a cobrança sobre os produtos condutores dente hilo, condutor dente., bitufo, dilatador nasal respite melhor 10 un normal G e concedendo a redução de 10% da base de cálculo da substituição tributária.

Nas folhas 418 e 421 consta a conclusão da diligência pelo autuante, na qual o mesmo informou que procedeu com os ajustes das infrações 01 e 05, a primeira pois restou comprovado que não houve estorno de débitos como forma de resarcimento, tendo sido retirado da infração as notas de devolução de mercadorias com CFOP 2.202, 2.209 e 2.411 e quanto a infração 05 acatou integralmente o pedido posto em diligência, retirando a exigência sobre os produtos listados, concedendo a redução de 10% da base de cálculo da ST, mantendo apenas a diferença referente aos cálculos a menor efetuado pelo sujeito passivo referente ao item sandálias.

O autuado foi intimado, porém não mais se manifestou. Nessa esteira, a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JJF que votou por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração, nos seguintes termos.

#### VOTO

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Indefiro o pedido de diligência requerido pelo autuado visando investigar a natureza dos descontos concedidos nas mercadorias comercializadas, objeto da infração 3. O autuado anexou das fls. 257 a 328 notas fiscais relacionadas pelos autuantes na planilha em CD à fl. 131, possibilitando dirimir as dúvidas arguidas pelo autuado em relação à procedência do imposto exigido sem necessidade de conversão dos autos em diligência.*

*No mérito, em relação à infração 01, reconheço como correta a revisão realizada pelos autuantes na informação fiscal às fls. 205 e 206, retirando a exigência fiscal sobre os repelentes de uso pessoal e sobre os cremes de barbear. Os repelentes sujeitos ao regime de substituição tributária são aqueles classificados como material de limpeza, constantes no item 25 do Anexo 1 do RICMS/12, e desde que exclusivamente para uso domissanitário direto, ou seja, em dependências domiciliares, coletivas ou particulares. Os autuantes refizeram a planilha retirando os repelentes de uso pessoal, mas mantendo os demais repelentes de uso em ambientes.*

*A lide, no entanto, persistiu em relação a entradas de mercadorias em decorrência de devolução de vendas. As mercadorias devolvidas estavam incluídas no regime de substituição tributária, conforme relação em CD à fl. 220, no arquivo denominado “Novo Demonstrativo de Débito Infração 1 – Crédito Indevido Mercadorias Substituídas 2012 e 2013”.*

*As entradas com CFOP 2202 (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 2209 (Devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, remetida em transferência) e 2411 (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), por exemplo, representam devoluções interestaduais de mercadorias anteriormente remetidas pelo autuado.*

*Nas aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o autuado, que exerce atividade de atacadista, deve proceder à antecipação tributária que encerra a fase de tributação quando oriundas de unidades da Federação em que não haja acordo prevendo a sua retenção ou, havendo acordo, deverá já tê-las recebido com o imposto retido. A retenção também já deverá ter ocorrido nas aquisições dentro do próprio Estado da Bahia.*

*Desse modo, deve o autuado ao realizar saída interestadual com tais mercadorias efetuar escrituração fiscal visando o ressarcimento do imposto anteriormente antecipado, conforme estabelecido nos arts. 301 e 302 do RICMS/12. O ressarcimento consiste em recuperação tanto do imposto normal destacado no documento fiscal de aquisição quanto do imposto antecipado e visa a devolução de parcela do imposto antecipado referente a fatos geradores não ocorridos nas etapas subsequentes da cadeia comercial dentro do Estado da Bahia. De forma simplificada, é admitido nos dois dispositivos referidos que o contribuinte utilize como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado ou que estorne o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento fiscal.*

*As devoluções consignadas no demonstrativo em CD à fl. 220 foram efetuadas pelos adquirentes após o recebimento das mercadorias, mediante emissão de notas fiscais próprias com utilização do respectivo CFOP referente à devolução de mercadoria anteriormente recebida. A devolução poderá ocorrer no mesmo mês da remessa anterior ou nos meses subsequentes. Em qualquer caso, por se tratarem de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, deverão ser objeto de nova antecipação tributária pelo contribuinte que está recebendo a mercadoria em devolução.*

*A nova antecipação se faz necessária, pois a nova entrada da mercadoria conduz a presunção da ocorrência do fato gerador em operação interna subsequente e dá a seu estoque o mesmo tratamento para as demais unidades da mercadoria. As saídas subsequentes dessas mercadorias deverão ocorrer sem destaque do imposto por se tratarem de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, devendo a antecipação do imposto sempre ocorrer nas operações interestaduais que resultem em entrada no estabelecimento, ainda que a título de*

devolução.

*Na hipótese da mercadoria ter sido devolvida em razão de defeito que prejudique uma posterior comercialização, não deverá ser feita antecipação tributária, mas o valor do crédito fiscal destacado na nota fiscal também não deverá ser apropriado, pois não ocorrerá uma saída subsequente.*

*Assim sendo, é inadmissível que o autuado tenha utilizado como crédito fiscal em sua escrituração o valor do imposto destacado no documento fiscal de devolução de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, emitido por um cliente seu. Tal imposto somente poderia ser considerado no cálculo do imposto devido por antecipação tributária e não para abatimento do imposto devido na apuração pelo regime de conta corrente fiscal.*

*Quando inserido no regime de substituição tributária, o crédito fiscal destacado no documento fiscal referente à devolução deverá ser aproveitado integralmente na apuração do imposto devido por antecipação tributária e a base de cálculo da antecipação deve ser obtida a partir do valor de entrada em operação de aquisição mais recente da mercadoria.*

*Convém reiterar que não existe na legislação previsão admitindo o uso como crédito fiscal do valor do imposto destacado no documento de devolução de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária na compensação do imposto apurado no regime de conta-corrente fiscal, ainda que a devolução tenha ocorrido no mesmo período de apuração em que ocorreu a anterior saída da mercadoria. Para que haja o tratamento uniforme ao seu estoque, como já dito anteriormente, deve o contribuinte proceder ao resarcimento do imposto antecipado nos termos dos arts. 301 e 302 do RICMS/12 e efetuar nova antecipação do imposto quando da entrada da mercadoria em devolução.*

*Assim, a infração 1 é procedente em parte, com a retirada dos repelentes de uso pessoal e dos cremes de barbear, ficando reduzida a reclamação de crédito tributário para R\$72.403,92, nos seguintes termos, conforme demonstrativo às fls. 205 e 205 e planilha em CD à fl. 220:*

<b>DATA DA OCORRÊNCIA</b>	<b>ICMS DEVIDO-VALOR HISTÓRICO</b>
31/01/2012	R\$20.207,71
28/02/2012	R\$197,63
31/03/2012	R\$114,98
30/04/2012	R\$671,06
31/05/2012	R\$1.177,82
30/06/2012	R\$1.476,08
31/07/2012	R\$1.745,67
31/08/2012	R\$1.257,81
30/09/2012	R\$2.670,61
31/10/2012	R\$1.083,91
30/11/2012	R\$1.830,21
31/12/2012	R\$2.092,21
31/01/2013	R\$2.139,22
28/02/2013	R\$399,91
31/03/2013	R\$1.225,83
30/04/2013	R\$2.139,40
31/05/2013	R\$792,63
30/06/2013	R\$5.151,89
31/07/2013	R\$3.058,65
31/08/2013	R\$5.640,78
30/09/2013	R\$4.319,64
31/10/2013	R\$4.575,43
30/11/2013	R\$4.623,17
31/12/2013	R\$3.811,67
<b>Total Geral</b>	<b>R\$72.403,92</b>

*Em relação à infração 2, os autuantes acataram as argumentações do autuado e retiraram acertadamente da exigência fiscal a aplicação da alíquota de 27% sobre os produtos ESTOJO MEMPHIS ALMA FLORES 175, DES COTY SPR 90 ML WILD MUSK, DES COTY AER 90G SEM PERFUME, DES COTY AER 90 G WILD MUSK e DES COTY SPR 90ML SEM PERFUME, pois tratam-se de desodorantes e estão expressamente excluídos da aplicação da alíquota referida, nos termos da alínea “h” do inciso II do art. 16 da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida em parte no valor de R\$76.251,39, nos termos da planilha denominada “novo demonstrativo de débito da infração 2” em CD à fl. 220 e conforme demonstrativo às fls. 206 e 207:*

<b>DATA DA</b>	<b>DATA DO</b>	<b>ICMS A PAGAR</b>
----------------	----------------	---------------------

<b>OCORRÊNCIA</b>	<b>VENCIMENTO</b>	
31/01/2012	09/02/2012	R\$3.974,24
28/02/2012	09/03/2012	R\$4.167,08
31/03/2012	09/04/2012	R\$5.482,30
30/04/2012	09/05/2012	R\$3.939,17
31/05/2012	09/06/2012	R\$4.464,47
30/06/2012	09/07/2012	R\$4.026,49
31/07/2012	09/08/2012	R\$4.156,17
31/08/2012	09/09/2012	R\$4.570,77
30/09/2012	09/10/2012	R\$4.607,38
31/10/2012	09/11/2012	R\$5.339,81
30/11/2012	09/12/2012	R\$6.138,26
31/12/2012	09/01/2013	R\$5.837,32
31/01/2013	09/02/2013	R\$4.520,60
28/02/2013	09/03/2013	R\$3.451,84
31/03/2013	09/04/2013	R\$4.632,79
30/04/2013	09/05/2013	R\$2.981,60
30/05/2013	09/06/2013	R\$3.300,31
30/09/2013	09/10/2013	R\$106,11
31/10/2013	09/11/2013	R\$27,62
30/11/2013	09/12/2013	R\$59,24
31/12/2013	09/01/2014	R\$467,84
<b>Total Geral</b>		<b>R\$76.251,41</b>

Em relação à infração 3, o autuado justifica a não tributação na saída sob a argumentação de ter realizado campanha promocional onde um segundo produto idêntico ao primeiro seria entregue sem ônus para o adquirente. O inciso I do art. 2º da Lei nº 7.014/96 estabelece que o ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. O inciso I do § 1º do citado dispositivo legal acrescenta que é irrelevante para caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço.

Porém, conforme destacado pelo autuado na sessão de julgamento, as notas fiscais anexadas pelo autuado das fls. 257 a 328 trazem produtos que efetivamente gozavam de isenção nas saídas internas, conforme disposto no inciso XLIX do art. 264 do RICMS/12, com base no Convênio ICMS 126/10. Tratam-se de produtos para uso ou atendimento de deficientes físicos, classificadas na NCM com o código 9021.10.10, e, como tal, não deveriam ser tributados.

Assim, concluo que a infração 3 é procedente em parte, com a retirada da exigência sobre os produtos para uso ou atendimento de deficientes físicos, ficando reduzido o valor exigido para R\$8.230,13, nos seguintes termos, conforme demonstrativo analítico em CD à fl. 507/531.

<b>OCORRÊNCIA</b>	<b>VLR. REMANESCENTE</b>
Jan de 2012	1.292,19
Fev de 2012	875,88
Mar de 2012	2.274,66
Abr de 2012	3.323,05
Mai de 2012	39,43
Jun de 2012	57,91
Jul de 2012	30,22
Ago de 2012	24,21
Set de 2012	20,82
Out de 2012	116,23
Nov de 2012	79,19
Dez de 2012	0,01
Jan de 2013	0,77
Fev de 2013	0,00
Mar de 2013	6,01
Abr de 2013	0,00
Mai de 2013	0,01
Jun de 2013	0,01
Jul de 2013	0,00
Ago de 2013	33,87
Set de 2013	2,64

<i>Out de 2013</i>	<i>52,03</i>
<i>Nov de 2013</i>	<i>6,94</i>
<i>Dez de 2013</i>	<i>0,05</i>
<b>Total Geral</b>	<b>8.230,13</b>

*Em relação à infração 4, o autuado alega que os expositores e displays recebidos do fabricante das marcas que comercializa foram destinados aos pontos de vendas de suas clientes, não lhe cabendo a posse de tais produtos. Entretanto, da análise das notas fiscais anexadas pelo próprio autuado das fls. 149 a 196, observo que os objetos foram destinados diretamente a ele e tributados pela alíquota interestadual.*

*De acordo com o inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente.*

*Os objetos enviados para o autuado consistiram em material de uso ou consumo, pois foram utilizados em ação conjunta com fornecedores para alavancagem de suas vendas nos diversos clientes que comercializavam os respectivos produtos da marca comercial. Infração 4 procedente.*

*Na infração 5, os autuantes reclamam crédito tributário sob a argumentação de que o autuado não deveria compor a base de cálculo da substituição tributária partindo do preço de venda constante do documento fiscal emitido pelo industrial remetente, nas operações com mercadorias constantes no Convênio ICMS 76/94, cuja base de cálculo não fosse determinada pelo preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.*

*Entendem que o § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, vigente à época dos fatos (2012 e 2013), estabelecia que o valor inicial para o cálculo da base de cálculo da substituição tributária partia do preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizasse operações diretamente com o comércio varejista. Assim, concluíram que o autuado não teria direito à redução de 10% da base de cálculo, prevista no então § 4º da cláusula segunda do referido convênio.*

*Além disso, acusa o autuado de adotar MVA inferior às previstas no Anexo 1 do RICMS. Por todo o exposto, refizeram o cálculo do imposto devido por substituição tributária, sem aplicação da redução de base de cálculo de 10%, e comparou com o efetivamente pago pelo autuado, exigindo-lhe a diferença apurada.*

*O inciso VIII do art. 268 do RICMS/12, com a redação vigente em 2012 e 2013, estabeleceu que as operações com os produtos farmacêuticos gozariam de redução da base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária nos termos definidos no Convênio ICMS 76/94.*

*De fato o § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94 estabelecia que a composição da base de cálculo da substituição tributária deveria partir do preço praticado pelo distribuidor ou atacadista, quando o estabelecimento industrial não realizasse operações diretamente com o comércio varejista, como ocorreu nas operações objeto da presente autuação.*

*Entretanto, apesar do referido convênio estabelecer no § 1º da cláusula segunda que a composição da base de cálculo da substituição tributária deveria partir do preço de venda do industrial para o varejista, quando o industrial efetivamente efetuasse a venda diretamente para estabelecimento varejista, não existe a previsão de MVAs diferenciadas que pudessem ser aplicadas conforme fosse composta a base de cálculo.*

*Assim, uma mesma MVA deveria ser aplicada nas duas situações. Tanto na venda do industrial para atacadista, quanto na venda do industrial para varejista. O que evidencia uma distorção no cálculo da substituição tributária, já que a MVA aplicada nas vendas de industrial para atacadista deveria ser maior do que a aplicada nas vendas de industrial para varejista, considerando que o preço de venda para atacadista teoricamente deve ser inferior ao de venda para varejista em razão do volume de vendas.*

*Apesar de todas estas dúvidas, entendo que não é possível concluir que a compensação decorrente desta distorção deva ser dada com a retirada da fruição da redução de base de cálculo de 10%, então prevista no § 4º da cláusula segunda do Convênio ICMS 76/94, cuja concessão se aplicava a todas as hipóteses de base de cálculo previstas na referida cláusula.*

*Os produtos CONDUTOR DENT HILLO e CONDUTOR DENTAL BITUFO são dispositivos que auxiliam a condução de fios dentais na higienização bucal de usuários de próteses dentárias ou aparelhos ortodônticos. Não se confunde com o fio dental e, portanto, não estavam incluídos no item 32 do Anexo 1 do RICMS/12. O DILATADOR NASAL RESPIRE MELHOR é um adesivo colocado sobre o nariz com a função de evitar que as abas das narinas se fechem, permitindo uma respiração melhor. Também não estava sujeito ao regime de substituição tributária.*

*Por todo o exposto, considero correto o refazimento do demonstrativo de débito da infração 5, efetuado pelos autuantes, em atendimento à diligência requerida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, retirando a exigência fiscal sobre os produtos referidos e considerando a redução de base de cálculo de 10%, prevista no Convênio*

ICMS 76/94, resultando numa redução para o valor de R\$62.372,12, correspondente a erro no cálculo do imposto devido por antecipação nas aquisições de sandálias, conforme planilha em CD à fl. 498 e demonstrativo a seguir:

Assim, voto pela PARTE do Auto de a exigência fiscal R\$245.386,56. Assim, o de Infração é conforme

DATA DA OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
01/2012	R\$643,83
02/2012	R\$3.057,32
03/2012	R\$3.451,28
04/2012	R\$2.001,43
05/2012	R\$4.198,35
06/2012	R\$5.363,19
07/2012	R\$16.759,24
08/2012	R\$5.521,65
09/2012	R\$5.081,27
10/2012	R\$8.132,51
11/2012	R\$8.162,05
<b>Total Geral</b>	<b>R\$62.372,12</b>

PROCEDÊNCIA EM Infração, ficando reduzida reduzida para montante do débito do Auto o quadro abaixo:

NF.	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	297.285,37	72.406,92	60%	PROCEDENTE EM PARTE
02	82.172,60	76.251,41	60%	PROCEDENTE EM PARTE
03	41.123,20	8.230,13	60%	PROCEDENTE EM PARTE
04	26.125,98	26.125,98	60%	PROCEDENTE
05	1.043.750,25	62.372,12	60%	PROCEDENTE EM PARTE
<b>Total</b>	<b>1.490.457,40</b>	<b>245.386,56</b>		

De ofício, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de sua própria decisão, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O autuado, através de seus advogados, interpôs Recurso Voluntário tempestivo às fls. 552 a 576, pelas razões que expôs.

Sobre a infração 01, entende a Recorrente que a exação deve ser integralmente cancelada, pois, o autuante ignorou o fato de que cabe aos contribuintes o direito ao crédito a título de ICMS tendo por hipótese o estorno que lhe cabe, quando das saídas que promover com destaque do imposto em seus documentos.

Explica que pela análise das operações listadas no trabalho fiscal, sobretudo dos CFOP's aplicados para cada uma destas operações, é possível encontrar, com facilidade, as justificativas para o aproveitamento de créditos em relação a cada um dos documentos fiscais.

Assevera que, com base na narrativa produzida pelo autuante e da análise dos dados alusivos a cada uma das operações praticadas que deram origem ao crédito escriturado, vislumbra-se, talvez, a aplicação equivocada da regra impeditiva a possibilidade do crédito: a aquisição feita junto a empresas optantes do Simples Nacional.

Detalha a Recorrente, que dos dados relativos às operações (CFOP, CNPJ emitente, UF Origem etc) discriminadas na planilha “infração 01” que deram origem ao crédito escriturado, todas as operações se referem à devolução de vendas, portanto, não se trata de crédito de ICMS, mas sim de estorno de débito inerente às saídas promovidas pelo contribuinte, inclusive as operações registradas com o CFOP 1.949, que representam o retorno de mercadorias remetidas aos clientes por ocasião de venda, mais especificamente o retorno de uma ou mais unidades de um produto ou produtos, que por motivo de avaria, tiveram que ser substituídas.

Já em relação às operações registradas com os CFOP's 1.202 e 1.411, alega que estas merecem ser objeto de verificação do motivo pelo qual a Recorrente fez creditar-se do ICMS destacado nos referidos documentos, por se tratarem de devolução de vendas efetuadas pelos contribuintes, clientes, da autuada, pois, somente fora feito registro de crédito de ICMS neste tipo de operação, por ter havido registro de débito por ocasião da saída, conforme documentação fiscal acostada aos autos.

Por fim cita e transcreve jurisprudência quanto ao direito do contribuinte de aproveitar créditos de ICMS em relação às mercadorias objeto de devolução/troca.

No que se refere à infração 02, entende que as exigências mantidas devem ser canceladas, já que se referem também a desodorantes.

Cita o art. 16, inc. II, alínea h, da Lei nº 7.014/96, este que estabelece que aos produtos “lavanda, seiva-de-alfazema, loções após barba, e desodorante corporais simples ou antiperspirantes” não se aplica a alíquota de 25% de ICMS, desta forma, face à inaplicabilidade da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para os produtos que compõem esta exigência fiscal, necessária a desconstituição da cobrança relativa à esta infração.

Já quanto à infração 03, o pedido de cancelamento integral se dá pela ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência do imposto sobre descontos incondicionais.

Explica que a infração foi lavrada pelo fato de o contribuinte haver registrado para o produto consignado nos mais de 5.000 documentos que acobertaram as saídas, discriminados na planilha “infração 03 – SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM DESTAQUE DO IMPOSTO”, um valor de desconto equivalente a 99,99% do seu valor, sendo então oferecido à tributação o montante de 0,01% do valor do produto consignado nos documentos fiscais. Tal operação decorre de ação promocional, em que o cliente ao adquirir um determinado produto, recebe outro produto de forma gratuita, assim, é imprescindível levar em consideração o valor total dos produtos no documento fiscal, e não o valor do desconto conferido, por questões de limitação técnica na construção de arquivos magnéticos, a um determinado produto.

Ainda sobre o assunto, aduz que o valor do crédito tributário requerido na forma descrita no feito fiscal, está totalmente eivado de inconformidade, pois o referido desconto tem caráter definitivo, não estando sob condição de ocorrência de um evento futuro, ou seja, este desconto concedido ao cliente é incondicional, não integrando a base de cálculo do imposto, conforme prescrito na alínea “a”, inc. II, § 1º, art. 17 do RICMS/BA.

Afirma que a leitura do desconto não pode ser feita de forma isolada, da forma que o autuante procedeu em seu trabalho fiscal, ignorando o montante quantitativo e qualitativo constante do documento fiscal, pois, de posse do documento fiscal que acobertou a saída do produto registrado com o desconto, levado à desconsideração pelo autuante, verificar-se-á que não consta no referido documento, apenas o produto que recebera o desconto, mas sim, vários outros produtos.

Assevera que conforme se depreende da planilha que dá base à inquirição descrita no feito fiscal, está se falando em 9.141 documentos fiscais, que merecem ser lidos e interpretados de forma diferente da que fez a fiscalização, por esta razão, em vista do princípio da busca pela verdade material, requer a Recorrente a conversão do feito em diligência para que sejam respondidos os seguintes quesitos pela Coordenação de Assessoria Técnica:

- a) Os documentos fiscais emitidos para acobertar saídas que contenham produtos com 99,99% de desconto, consignam apenas o produto que recebera tal desconto?
- b) A forma como se consignou o desconto no documento fiscal o configura como desconto incondicional?
- c) É possível, através da leitura do documento fiscal, fazer relação do desconto consignado com algum outro produto constante no documento?

Ainda no intuito de provar a insubsistência da infração 03, a Recorrente alega que é contribuinte do ICMS por praticar o fato gerador previsto no inciso II, do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 c/c o art. 155, II da CF/1988, além de se sujeitar às operações relativas ao ICMS – Substituição Tributária, qual seja, promover a operação mercantil de circulação de mercadorias, todavia, cumpre destacar que não é qualquer operação que dá ensejo a ocorrência do fato gerador previsto no art. 155, II da CF/1988 c/c o inciso I, art. 13 da LC nº 87/1996.

Cita o jurista Geraldo Ataliba, bem como reproduz o Art. 155, II, da CF/88 e o art. 2º, da Lei Complementar nº 87/96 para detalhar que a regra matriz de incidência do ICMS que dá ensejo à ocorrência do fato gerador, diz respeito à natureza jurídica do termo circulação como elemento norteador do tributo. Nesse teor, assevera que operação de circulação de mercadoria, para fins de incidência de ICMS, é a efetiva transferência de titularidade de um bem, e não apenas a mera circulação física da mercadoria de um lugar para outro.

Entende a Recorrente, por corolário lógico e jurídico, que não há que se falar, na hipótese vertente, em transferência de titularidade, ou em matriz negocial, elementos indispensáveis à configuração da hipótese imponível em matéria de ICMS, bem como não há o que falar em operação de circulação de mercadorias, mas sim em simples movimentação de bonificação em mercadorias ou descontos incondicionais concedidos.

Cita o jurista Alberto Pinheiro Xavier, que dizia que a realização de um negócio jurídico-econômico de circulação e o dispositivo constitucional em referência estão adstritos à efetiva operação mercantil de circulação, e esta revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade, a partir da operação firmada para tanto.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça, instado a se manifestar novamente sobre esse tema após inúmeras polêmicas e pretensões dos Estados de fazer incidir o ICMS sobre eventos que não refletem circulação jurídico-econômica da mercadoria, editou a Súmula nº 166. Tal verbete firma a inocorrência do fato gerador de obrigação tributária em transferência de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, inclusive após a edição da lei complementar n. 87/96.

Destaca que tal situação é análoga e encaixa como luva à hipótese vertente, haja vista que a incidência de ICMS sobre brindes, bonificações em mercadorias e descontos incondicionais concedidos revela indevido alargamento da base de cálculo do tributo. Explica que tais concessões não se amoldam à acepção jurídica do termo operação com propósito mercantil exigida pelo art. 155, II, da CF/1988.

Aduz que o alcance dos termos bonificação em mercadoria e descontos incondicionados, já foram inclusive debatidos pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que exatamente por não traduzirem operação jurídica de circulação com transferência econômica de titularidade, não podem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. Trata-se do representativo de controvérsia proferido para o REsp nº 1.111.156/SP, relatado pelo Ministro Humberto Martins, junto à Primeira Seção, publicado em DJe em 22/10/2009, o qual reproduz em partes.

Ademais, não raras são as vezes nas quais o alcance terminológico dos termos bonificação em mercadoria e descontos incondicionados são trazidos a lume para fins de se discutir base de cálculo de tributo, vindo até mesmo as Administrações Fazendárias de outros níveis, afirmar que tais institutos representam parcelas redutoras da receita de venda.

Cita que esse também é o entendimento da Receita Federal do Brasil, ao firmar entendimento sobre a dedutibilidade da bonificação equiparável ou assemelhada ao desconto incondicional, na Solução de Consulta nº 159/2003, a qual reproduz.

Cita também o que se entende por desconto incondicionado, estabelecido na IN nº 51/78:

*“4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (...)”.* (Grifos nossos)

Bem como, reproduz entendimento da Administração Tributária estendido para o PIS/PASEP e a COFINS, consoante se verifica no “Perguntas e Respostas”, disponibilizado no site da Receita Federal do Brasil na internet, cujo texto transcreveu, bem como as decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) que dão maior alcance à dedutibilidade, entendendo que a bonificação é intrínseca às transações comerciais, sendo despesa dedutível.

Alega, portanto, que diante do representativo de controvérsia (Acórdão em REsp nº RECURSO ESPECIAL Nº 1.1.56 –SP), da doutrina e dos julgados administrativos federais diversos, concedida a mercadoria de forma gratuita ou com descontos, estes não subordinados a qualquer condicionamento ou evento futuro, fato é que com as entregas dos produtos nestes termos, não pode ocorrer a incidência de ICMS sobre os valores respectivos, mesmo quando se tratar da hipótese de ICMS – Substituição Tributária.

Transcreve o artigo 13, § 1º, II, alínea “a” da LC 87/96, que disciplina a base de cálculo do imposto e exclui os descontos incondicionados da hipótese de incidência. Alega que a literalidade da lei é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo descontos incondicionais e bonificações em mercadorias.

Assevera à luz da norma em testilha que resta inequívoco que tanto as bonificações e os descontos, ambos incondicionados, não estão inseridos na alínea “a”, do inciso II, do artigo 13, da LC nº 87/1996, mas apenas os descontos condicionados, portanto, na norma de incidência tributária não há fundamento jurídico e previsão e inclusão das mercadorias dadas em bonificação ou descontos, ambos, incondicionados na base de cálculo do ICMS, inclusive no caso das mercadorias sujeitas ao ICMS – Substituição Tributária.

Passando para a infração 04, diz a Recorrente que a r. decisão recorrida se olvida de que, in casu, não se trata de aquisição de mercadorias para consumo próprio, mas sim de recebimento, sem ônus, de expositores de produtos a serem distribuídos a clientes, ou seja, a operação de aquisição se deu pelo fabricante dos produtos a serem expostos nos pontos de venda. A Recorrente se insere na cadeia de abastecimento de produtos industrializados na condição de revendedor, portanto, atua apenas na distribuição dos referidos itens, aos quais nada mais são que veículos de comunicação com público, o consumidor final, no ponto de venda.

Explica que o RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 deixa muito claro que somente na aquisição de produtos destinados à distribuição de brindes ou presente aplica-se as condições estatuídas na forma do art. 388 e seguintes.

Aduz que foi juntada à peça de impugnação cópia dos documentos fiscais que dão causa à suposta infração imputada pela fiscalização à Recorrente, que comprovam se tratar de operação em que o fabricante de um determinado produto entrega ao contribuinte material destinado a campanha promocional com o fim de que este distribua tal material nos pontos de venda, como é o caso dos fabricantes de: sandálias havaianas, chupetas e mamadeiras kuka, alicates de cutícula etc, e que nenhum valor comercial tais produtos possuem.

Desta forma, por não se tratar de produtos adquiridos para revenda, tampouco ter havido efetiva “aquisição” de tais mercadorias na espécie, pede a Recorrente a reforma da r. decisão recorrida, para cancelamento da exigência fiscal em questão.

Por fim, no que diz respeito à infração de nº 05, pede o cancelamento integral porque, se houve erro de recolhimento pela Recorrente, este não restou totalmente comprovado através do trabalho fiscal, já que a fiscalização se limitou a extrair dados constantes dos arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte, na forma regulamentar; fazer inserir alguns dos dados em uma planilha eletrônica com o valor que entende ser devido a título de ICMS/ST, e deduzir o que fora recolhido pelo contribuinte.

Explica que os demonstrativos do autuante alcançam a mensuração do valor devido a título de ICMS/ST por produto e operação (planilhas: “infração 05 – PLANILHA CALCULO ST ANALITICO POR ITEM DE MERCADORIA 2012” e “infração 05 - PLANILHA CALCULO ST ANALITICO POR ITEM DE MERCADORIA 2013”), entretanto, o trabalho fiscal não trouxe o valor calculado e devidamente informados nos arquivos magnéticos produzidos e entregue pelo contribuinte à Administração Fazendária.

Aduz a Recorrente que as diferenças a favor do erário público, apontadas pela fiscalização, não

foram objeto de quaisquer notas explicativas contendo motivo ou motivos que o levaram a entender que os valores apurados e recolhidos pelo contribuinte estão em desacordo com as regras legais estatuídas, desta forma, ante a absoluta precariedade do trabalho fiscal, que não se dignou a elucidar o suposto “erro de cálculo” do ICMS devido por antecipação nas entradas de sandálias, necessária a reforma da r. decisão administrativa recorrida, para que sejam desconstituídas as cobranças identificadas pela infração de nº 05.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infração 3)**

Temos sob análises os Recursos Voluntário e de Ofício contra a Decisão proferida pela 1ª JJF que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir ICMS do sujeito passivo, no valor histórico de R\$1.490.457,40, em decorrência do cometimento de 05 (cinco) infrações, referente ao exercício de 2012 e 2013.

O Recurso de Ofício se refere às infrações 01, 02, 03 e 05, as quais inicialmente passo a julgar.

A parte desonerada da infração 01, de crédito indevido de ICMS na entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, refere-se a exclusão procedida pelo próprio autuante em sua Informação Fiscal, no débito lançado sobre os repelentes de uso tópico (pessoal) e sobre os cremes de barbear. Em relação aos repelentes, pois os que estavam sujeitos ao regime de substituição tributária à época dos fatos, eram aqueles classificados como material de limpeza, constantes no item 25 do Anexo 1 do RICMS/12, e desde que exclusivamente para uso domissanitário direto, ou seja, em dependências domiciliares, coletivas ou particulares. Já em relação ao creme de barbear, este também foi enquadrado equivocamente como produtos da substituição tributária, pois não constava na lista de produtos do anexo I do RICMS/12. O valor excluído foi de R\$224.881,45. Pelo exposto, mantendo a decisão recorrida.

Já no que tange à infração 02, que cobrou do sujeito passivo ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista em legislação, o autuante acertadamente retirou da exigência fiscal a aplicação da alíquota de 27% sobre o produto “ESTOJO MEMPHIS ALMA FLORES 175” bem como dos desodorantes “DES COTY SPR 90 ML WILD MUSK”, “DES COTY AER 90G SEM PERFUME”, “DES COTY AER 90 G WILD MUSK” e “DES COTY SPR 90ML SEM PERFUME”, pois a infração cobra diferença de ICMS sobre as saídas de colônias e perfumes, não estando os desodorantes enquadrados nestes conceitos. Já sobre o estojo, em pesquisa ao site da Memphis, constatei que tal produto é na verdade um kit formado por sabonete, saboneteira e uma deo colônia, este último que até estaria no conceito da substituição tributário previsto em legislação, porém se fosse vendido separadamente e não como kit, conforme foi o caso. A redução realizada foi no valor de R\$5.921,21 a qual mantendo.

Em relação à infração 03, de falta de recolhimento de ICMS por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, explicou o ilustre relator de piso que o autuado na sessão de julgamento anexou as notas fiscais das fls. 257 a 328 que trazem produtos que efetivamente gozavam de isenção nas saídas internas, conforme disposto no inciso XLIX do art. 264 do RICMS/12, com base no Convênio ICMS 126/10. Ao compulsar os autos verifico que nas notas fiscais mencionadas constavam as mercadorias de “artigos e aparelhos ortopédicos ou para fraturas”, classificadas na NCM 9021.10.10 que de fato aparece listada no referido convênio, e que segundo voto de piso tiveram fim específico para uso ou atendimento de deficientes físicos.

Tais mercadorias, de acordo com a planilha demonstrativa elaborada pelo autuante, são: “atadura elástica”, “joelheira”, “munhequeira”, “suporte de punho”, “tipoia” e “tornozeleira”, todas ao meu ver enquadrada corretamente no NCM referido, e desta forma mantenho a redução procedida pela JJF no valor de R\$32.893,07.

Por fim, em relação a infração 05, referente ao recolhimento a menor de ICMS por antecipação, de mercadorias elencadas no anexo I do RICMS/BA, esta também foi reduzida pelo próprio autuante, que em resposta da diligência requerida pela JJF, retirou da exação fiscal os produtos CONDUTOR

DENT HILLO e CONDUTOR DENTAL BITUFO, por ser dispositivos que auxiliam a condução de fios dentais na higienização bucal de usuários de próteses dentárias ou aparelhos ortodônticos, não se confundindo com o fio dental, este sim listado no item 32 do anexo I do RICMS/BA sujeito a substituição tributária. Já em relação ao DILATADOR NASAL RESPIRE MELHOR, este trata-se de um adesivo colocado sobre o nariz com a função de evitar que as abas das narinas se fechem, permitindo uma respiração melhor e também não estava sujeito ao regime de substituição tributária.

Além disso, o autuante acatou o pedido proposto em diligência no que tange a redução da base de cálculo do ICMS Antecipado de 10%. Essa redução constava estabelecida à época dos fatos no Convênio ICMS 76/04, §5º da cláusula segunda que estabelecia a base de cálculo do imposto para fins da substituição tributária. O referido parágrafo dizia:

*§ 5º A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento).*

O autuante inicialmente não havia acatado esta condição, com o argumento de que na ausência do PMC, a base de cálculo seria obtida tomando como base o preço de saída praticado pelos fornecedores industriais com o comércio varejista, porém como a operação havia partido do industrial para o autuado atacadista, o mesmo entendeu que não caberia a redução prevista no dispositivo acima escrito.

Porém, após o pedido posto em diligência, pelos julgadores de piso, o autuante acabou cedendo e também reduzido a infração nesse sentido. Disse em sua resposta que na infração 05 havia sobrado apenas o recolhimento a menor dos itens sandálias.

Agiu, portanto, corretamente o autuante, pois a alegação de erro na composição do valor da operação não justifica a retirada da fruição da redução de base de cálculo de 10%, prevista tanto na legislação interna vigente à época (abaixo reproduzida), quanto no próprio Convênio ICMS 76/94. Nessas fundamentações legais havia determinação expressa para redução na base de cálculo do ICMS para fins de antecipação ou substituição tributária, independente de qual seria esta base, se pelo valor praticado pelo industrial ao varejista ou ao atacadista.

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*VIII - das operações com os produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 32 do Anexo I deste regulamento, relativamente à base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, em consonância com o Convênio ICMS 76/94;”*

A planilha foi, portanto, refeita e a exclusão realizada desta vez foi de R\$798.070,84 e pelo exposto, mantenho decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Na súplica recursal, o sujeito passivo trouxe à baila fatos e elementos para discussão de mérito de todas as infrações lançadas no auto de infração epigrafado, as quais passo a analisar.

Na infração 01, o autuado alegou que teria direito ao crédito de ICMS oriundo de suas notas fiscais de devolução e de retorno de mercadorias, uma vez que nas saídas originais realizadas houve o destaque do referido imposto.

O Relator de piso explicou em seu voto, que as devoluções de venda em operações interestaduais e com produtos sujeitos à substituição tributária, deverão ser objeto de nova antecipação tributária pelo contribuinte que está recebendo a mercadoria em devolução. Explicou o relator que “*a nova antecipação se faz necessária, pois a nova entrada da mercadoria conduz a presunção da ocorrência do fato gerador em operação interna subsequente e dá a seu estoque o mesmo tratamento para as demais unidades da mercadoria*”. Já em relação as operações de devoluções internas, se estamos tratando de produtos sujeitos a substituição tributária saindo de empresa atacadista, o correto é tanto as notas fiscais de saídas quanto as de retornos/devoluções serem emitidas sem o destaque do imposto.

Ao imposto destacado nas notas fiscais de saída interestadual caberia o estorno e/ou o ressarcimento do imposto antecipado, nos termos dos Arts. 301 e 302 do RICMS, todavia, os valores lançados nesta infração são dos exercícios de 2012 e 2013, ou seja, o autuado não mais poderia realizar os estornos ou lançar a crédito o imposto ali sinalizado por conta do período prescricional. Com isso, reduzo o valor do crédito glosado referente às notas fiscais de devoluções interestaduais, transcritas no CFOP 2.411 pelas razões expostas, bem como excluo também o valor exigido através das notas fiscais de CFOP's 2.202 e 2.209, pois se referiam a mercadorias tributadas normalmente no Estado da Bahia, não se relacionando com a imputação lançada, ficando assim demonstrado a infração 01:

Data de Ocorrência	Valor Remanescente
jan/12	R\$ 20.120,85
fev/12	R\$ 172,76
mar/12	R\$ 114,98
abr/12	R\$ 159,94
mai/12	R\$ 477,56
jun/12	R\$ 216,90
jul/12	R\$ 155,84
ago/12	R\$ 199,88
set/12	R\$ 477,99
out/12	R\$ 17,98
nov/12	R\$ 821,11
dez/12	R\$ 192,17
jan/13	R\$ 655,89
fev/13	R\$ 2,53
mar/13	R\$ 107,51
abr/13	R\$ 901,33
mai/13	R\$ 112,29
jun/13	R\$ 220,95
jul/13	R\$ 190,46
ago/13	R\$ 303,74
set/13	R\$ 379,58
out/13	R\$ 199,19
nov/13	R\$ 10,67
dez/13	R\$ 102,11
<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 26.314,21</b>

Alegou também a Recorrente que boa parte das aquisições foram realizadas de empresas optantes do Simples Nacional, mas independentemente do regime tributário dos remetentes das mercadorias, não há possibilidade de aproveitamento de crédito nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Quanto a infração 02, a Recorrente alega que os produtos “lavanda, seiva-de-alfazema, loções após barba, e desodorante corporais simples ou antiperspirantes” não são tributados à 25%. Isso de fato consta no art. 16, inc. II, alínea h, da Lei nº 7.014/96, todavia não foi citado quais produtos listados no demonstrativo elaborado pelo autuante se enquadram nessa relação. Mantenho a decisão recorrida.

No que se refere à infração 03, em resumo, a Recorrente alega ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência do imposto sobre descontos incondicionais que equivalem a 99,99% do valor total da NF, decorrente de ação promocional, em que o cliente ao adquirir um determinado produto, recebia outro produto de forma gratuita, todavia, em sua primeira informação fiscal o autuante afirmou que em seu demonstrativo continha pouquíssimos registros na condição de desconto e que a maior parte foram equívocos de saídas de produtos tributados como não tributados. Além disso afirmou que tais descontos foram abatidos da base de cálculo do ICMS lançado. Sendo assim caberia ao autuado trazer os elementos para rebater tais afirmações, o que não ocorreu.

Além disso, o próprio art. 17, §1º, Inciso II e alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 diz que integra a base de cálculo do ICMS o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas

ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição. Ora, foi exatamente esse o caso relatado pelo próprio autuado, onde ao adquirir um determinado produto, ganhava outro de forma gratuita. Tanto os descontos condicionais quanto as bonificações são tributadas normalmente pelo ICMS.

O autuado também levantou a hipótese de não tributação do ICMS nas operações de transferência, alegando que a operação de circulação de mercadoria, para fins de incidência de ICMS, é a efetiva transferência de titularidade de um bem, e não apenas a mera circulação física da mercadoria de um lugar para outro, como ocorreu.

Examinando a planilha demonstrativa do débito, constatei que há cobrança de imposto nas operações de transferências interestaduais e sobre essa questão, tenho que posicionado neste Conseg contrário a esse tipo de autuação, pelas razões que explico.

A hipótese de incidência do ICMS é a ocorrência de operação de circulação de mercadorias envolvendo negócio econômico entre diferentes sujeitos, de modo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

É notório que no caso em questão não ocorreu a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado na Súmula 166 no sentido que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Mesmo tendo a Súmula 166 sido publicada em data anterior à Lei Complementar nº 87/96, o STJ manteve o entendimento de que não há ocorrência do fato gerador de ICMS na simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e por esta razão dou provimento parcial à infração 03, para excluir a exigência do imposto nas transferências de mercadorias interestaduais.

Em relação a infração 04, a Recorrente alegou que os expositores e displays tratam-se de material promocional, recebidos do fabricante das marcas que comercializa e que foram destinados aos pontos de vendas de seus clientes, não lhe cabendo a posse de tais produtos.

Ao analisar as notas fiscais acostadas à impugnação pude perceber que as notas fiscais que constavam as citadas mercadorias foram tributadas normalmente pelo remetente e tiveram o contribuinte autuado como destinatário. A infração foi tipificada como falta de recolhimento do Diferencial de Alíquotas, de acordo com a alínea “a” do Inciso III do Art. 305 do RICMS/BA, combinado com o Inciso XV do Art. 4º da Lei nº 7.014/96 este que diz que “*ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente*”. Os objetos enviados para o autuado consistiram em material de uso ou consumo, pois foram utilizados em ação conjunta com fornecedores para alavancagem de suas vendas nos diversos clientes que comercializavam os respectivos produtos da marca comercial. Mantenho a Decisão recorrida.

Por fim, quanto à infração 05, o único item que ficou mantido na autuação foi o item sandálias, que constava listado no anexo 01 do RICMS/BA à época dos fatos (hoje não mais). A Recorrente não trouxe elementos nem apontou eventuais erros que teriam sido cometidos pelo autuante e que servissem como prova de seu alegado.

Concluo este voto rejeitando o pedido de diligência e perícia da infração 04, pois considerei suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, bem como a prova do fato não dependia do conhecimento especial de técnicos.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para julgar pela procedência parcial em relação às infrações 1 e 3, mantendo quanto às infrações 2, 4 e 5.

### VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 3)

O recorrente se opõe ao lançamento da Infração 03, aduzindo tratar-se de operações de transferência, sobre as quais não incidiria ICMS.

Quanto à incidência do imposto, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: Teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pelo Autuado (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que afirmou o Autuado, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o Art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

*“Art. 12. 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;*  
*...”*

Assim, a despeito do enunciado da Súmula 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular* (grifo acrescido), tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

*Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”*

Assim, como as operações autuadas se referem a transferências interestaduais, é forçoso concluir que se situam dentro do campo de incidência do ICMS.

Diante do exposto, no tocante à Infração 03, não há reparo a fazer em relação à Decisão recorrida, sendo procedente a referida infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em por decisão da maioria com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269140.0001/16-3**, lavrado contra a **DPC DISTRIBUIDORA ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$199.736,85**, acrescido de multa de 60% prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Paulo Shinyashiki Filho e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2019.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS