

PROCESSO - A. I. Nº 279691.0009/07-4
RECORRENTE - AUDIFAR COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0037-04/08
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 11/12/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0370-12/08

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **a)** REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO EM ESTABELECIMENTO ATACADISTA. Diligência fiscal comprovou que partes das aquisições foram feitas em estabelecimentos industriais, o que justifica o direito a redução da base de cálculo prevista na legislação tributária. Reduzido o valor do débito. Infração subsistente em parte. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE RESSARCIMENTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por estabelecimento distribuidor, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. A utilização do valor do ressarcimento do imposto em decorrência de operações de saídas interestaduais, para pagamento do imposto devido por antecipação, depende de autorização específica do Fisco, precedida de verificação fiscal, o que não foi comprovado neste processo. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0037-04/08) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 30/03/2007, para exigir o ICMS, no valor de R\$969.391,58 acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte utilizou indevidamente os benefícios previstos no Decreto nº 7.799/00, relativo às aquisições em estabelecimentos atacadistas, tendo em vista que o art. 3-A contempla redução de base de cálculo quando das aquisições diretamente da indústria - R\$78.267,98.
2. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte utilizou indevidamente os valores relativos ao ressarcimento, oriundo de venda interestadual de mercadorias com ICMS já substituído, para abatimento do saldo do valor a

recolher por substituição tributária devido no mês, conforme regulamentado no art. 374 do RICMS/BA - R\$891.123,60.

Após análise das razões defensivas, da informação fiscal e de diligência realizada, a 4ª JF decidiu pela procedência parcial da autuação, pronunciando, em síntese, o seguinte voto:

Com relação à infração 1 e voltando-se para os argumentos de defesa, excluíram todas as operações realizadas com as empresas MEPHA; BL Indústria Ótica Ltda; NOVO NORDISK Farmacêutica do Brasil, em razão de serem filiais de estabelecimentos industriais (laboratórios), conforme constatado em diligência realizada. Quanto às notas fiscais emitidas pela empresa LOREAL Brasil Comercial de Cosméticos não houve aceitação de suas exclusões, já que restou caracterizado que comercializa produtos fabricados por terceiros. Além do mais, o impugnante havia sido intimado para se manifestar a respeito do resultado da diligência, não o fazendo. Por consequência e nos termos dos arts. 140 e 142, do RPAF/BA, deveria ser *admitido como verdadeiro os valores apontados como remanescentes na diligência*. Quanto às demais empresa que emitiram notas fiscais e reportando-se ao argumento defensivo, foi entendido *que o art. 3º-A do Dec. 7.799/2000 estabelece que a distribuidora situada neste Estado e responsável por antecipação do imposto nas operações subsequentes poderá reduzir a base de cálculo em 18,53%, sem prejuízo da redução prevista no art. 61, § 2º do RICMS/BA, “quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais”. Portanto, a legislação do ICMS estabelece restrição de que a redução da base de cálculo só pode ser aplicada quando a aquisição for feita em estabelecimentos industriais. Dessa forma, não pode ser acatada a alegação defensiva de que deve ser contemplada redução nas compras feitas em estabelecimentos atacadistas, face à inexistência de previsão legal*. Por tais argumentos decidiu-se pela procedência parcial da infração no valor de R\$68.887,23.

No que tange à segunda infração, a mantiveram em sua totalidade, pois no caso guerreado não havia a possibilidade de ser aplicada a regra prevista na Cláusula 3ª do Convênio ICMS 81/93, invocada pelo autuado, *tendo em vista que esta regra prevê forma de ressarcimento relativo a imposto retido em operação anterior, cuja nota fiscal deve ser emitida contra o estabelecimento que reteve o imposto, enquanto que na situação presente, na condição de distribuidor, o próprio autuado promoveu o pagamento do imposto por antecipação*. De igual forma, não se poderia alegar o que dispõe o art. 359, § 3º do RICMS/BA, tendo em vista que o fato se tratou de *operações de vendas e transferências para filiais de estados signatários do Convênio ICMS 76/94, conforme admitido na defesa (Estado de Sergipe e Ceará, vide fls. 103 a 125), enquanto o inciso I do citado dispositivo e diploma legal dispõe: “não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino dispondo sobre a substituição tributária ...”*.

Exemplificando, com o mês de janeiro de 2005 como autuado e autuante procederam, ressaltaram que não se estava discutindo no processo, se os valores apurados a título de ressarcimento estavam ou não corretos, mas sim a forma como foram compensados, ou seja, nas operações interestaduais, o estabelecimento autuado destacou o ICMS normal nas operações de transferências e nas vendas, destacou o ICMS normal e substituído. Em assim sendo, *o art. 373 do RICMS/BA estabelece que nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária e o art. 374, nos incisos I e II do citado diploma legal, determina que para atender ao disposto no artigo anterior, se as mercadorias já tiverem sido objeto de antecipação do imposto, por força de convênio ou protocolo, ou por determinação da legislação interna, na Nota Fiscal que acompanha as mercadorias, deve ser destacado o ICMS relativo à operação própria, devido a este Estado e efetuado a retenção do imposto a ser recolhido em favor da unidade federada de destino das mercadorias, que será calculada na forma prevista no respectivo convênio ou protocolo, ficando assegurado o direito do crédito fiscal do imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias, a ser escriturado no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso. E os incisos III e IV, do art. 374 da norma regulamentar estabelecem os critérios para apropriação dos valores a ser ressarcidos, escriturando-o em*

“Outros Créditos” ou um “Estorno de Débito” no livro RAICMS, relativo às parcelas do ICMS normal e o antecipado.

Quanto ao argumento de que ao pagar o ICMS por antecipação utilizando a alíquota interna (17%) e efetuar transferências para outros estados, aplicando alíquota interestadual (12%), o valor a ser ressarcido utilizado como crédito fiscal é maior que o débito gerado nas operações de vendas ou transferências que realiza, possibilitando a acumulação de créditos, a situação está prevista no art. 106, II do RICMS/BA e os créditos fiscais acumulados, na situação, podem ser compensados no regime normal de apuração do imposto a recolher, e sua utilização não depende de autorização fiscal (art. 108, § 1º do RICMS/BA). Entretanto, para pagamento das obrigações tributárias decorrentes de operações de antecipação tributária do imposto de responsabilidade do próprio contribuinte a determinação expressa no Regulamento é a estabelecida no art. 108, § 2º, ou seja, depende de petição a ser encaminhada ao Secretário da Fazenda, devendo ser precedida de verificação fiscal de sua regularidade. Portanto, não caberia ao contribuinte *adotar procedimentos adequados aos seus interesses que contrarie as normas regulamentares e agindo como procedeu, assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do ICMS que deixou de ser pago por antecipação, por ter compensado o valor do ressarcimento no imposto apurado, sem dispor da devida autorização prevista na legislação do ICMS, devendo ser mantida a exigência fiscal.* Concluíram que: *o valor do ICMS a ser ressarcido escriturado que venha resultar em acúmulo de crédito, poderá ser utilizado para o pagamento dos valores exigidos nesta autuação, caso fique comprovada a sua regularidade, conforme previsto no art. 108, II, “d” do RICMS/BA, o que praticamente neutraliza o valor do principal exigido da infração II, resultando o débito na imposição da multa.*

O contribuinte ao tomar ciência da Decisão prolatada (fls. 431/432), interpôs Recurso Voluntário, por meio de advogados legalmente constituídos (fls. 434/442), preliminarmente afirmando que a Decisão de 1ª Instância era nula por não ter atendido ao seu pedido de diligência no sentido de serem juntados aos autos os contratos de exclusividade dos laboratórios com seus distribuidores, bem como, a solicitação de perícia contábil objetivando demonstrar as compensações que havia realizado.

No mérito e em relação à infração 1, afirmou que os documentos juntados ao processo confirmam que as notas fiscais objeto da autuação se referiram as aquisições nas empresas SRM Distribuidora de Produtos Farmacêuticos e Cosméticos Ltda. (matriz); MEPHA Investigação Desenvolvimento e Fabricação Farmacêutica Ltda. (filial); BL Indústria ótica Ltda. (matriz); FARMUS Comercial Ltda. (matriz) NOVO NORDISK Farmacêutica do Brasil Ltda.(filial); LAFIMAN Distribuidora de Medicamentos Ltda. (matriz); DIVCOM PHARMA Comércio a Atacado Ltda. (matriz) e LOREAL Brasil Comercial de Cosméticos Ltda. (filial). Neste contexto, ao contrário do que entendeu o fiscal autuante, a empresa faz jus à redução da base de cálculo prevista no Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia, tendo em vista que parte das empresas acima citadas são laboratórios (indústrias), as quais possuem filiais com atividade específica de vender a produção. As empresas são as seguintes: MEPHA – Investigação Desenvolvimento e Fabricação Farmacêutica Ltda (filial), BL Indústria Ótica Ltda (matriz), NOVO NORDISK Farmacêutica do Brasil Ltda (filial) e LOREAL Brasil Comercial de Cosméticos Ltda (filial). Informou em seguida, que o Auto de Infração havia sido parcialmente anulado relativamente às aquisições realizadas com tais empresas.

Quanto às empresas SRM Distribuidora de Produtos Farmacêuticos e Cosméticos Ltda. (matriz), FARMUS Comercial Ltda. (matriz), LAFIMAN Distribuidora de Medicamentos Ltda. (matriz) e DIVCOM PHARMA Comércio a Atacado Ltda. (matriz), informou serem as mesmas empresas atacadistas, porém possuem contratos de exclusividade com determinados laboratórios. Com isto, continuou, mesmo que quisesse adquirir os produtos diretamente do fabricante ou de outras empresas, não conseguiria em razão de tais contratos de exclusividade. Por este fato, e no seu entendimento, mesmo sendo atacadistas, tem direito a redução da base de cálculo conforme disposições do Termo de Acordo, na medida em que as empresas atacadistas possuem contratos de exclusividade com determinados laboratórios. Alegou que *diante da impossibilidade jurídica de adquirir diretamente dos laboratórios, já que estes celebram contratos de exclusividade com*

os referidos distribuidores, o redutor do termo de acordo há de ser aplicado nessas circunstâncias.

Atacando a segunda infração, afirmou não ter ela melhor sorte. Informou que a maior parte de suas aquisições são transferidas para filiais de outros estados, principalmente Sergipe e Ceará, bem como, de vendas interestaduais. Esclareceu que quando faz aquisições das mercadorias, recolhe o ICMS antecipação relativo às operações internas subsequentes e quando tais mercadorias não são comercializadas internamente neste Estado, faz o ressarcimento do ICMS-ST pago, conforme lhe faculta a legislação tributária baiana (art. 359, do RICMS/97) e os Convênios ICMS do CONFAZ (especificadamente o § 2º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93), ou seja, faz este ressarcimento por meio de compensação escritural do imposto já que não foi o remetente das mercadorias quem recolheu o ICMS-ST e sim a empresa autuada. Com tal argumento, disse que o fiscal autuante havia errado ao utilizar como fundamento da autuação o art. 374 e não o art. 359, ambos do RICMS/97. Inclusive, ao comentar as determinações do § 3º do art. 359 da norma regulamentar, ressaltou ser o seu inciso I (estorno de débito) prejudicial ao recorrente já que o crédito acumulado (proporcional à alíquota interna) em função da antecipação do imposto fatalmente é maior do que o ICMS devido por conta da saída interestadual (12%). Assim, utiliza-se das determinações do inciso II, ou seja, *credita-se do ICMS pela operação própria mais o ICMS pago por substituição tributária. Quando promover a transferência interestadual compensa esses créditos com o ICMS de 12% devido na saída.*

Conclui seu arrazoado solicitando que as intimações e/ou notificações sobre o andamento da lide além de serem endereçadas as empresas autuadas, que também fossem endereçadas aos seus procuradores, infra firmados no Recurso Voluntário, com escritório localizado no Estado de São Paulo.

A PGE/PROFIS (fls. 451/456) após relatar os argumentos do recorrente, os examinou não lhe dando provimento.

Em relação à preliminar de nulidade argüida ela não deveria ser acolhida, já que:

- a) a diligência para apensação dos contratos de exclusividade supostamente celebrados entre os laboratórios e as empresas atacadistas, a intenção do recorrente era de transferir ao Fisco um ônus seu, como assim dispõe inclusive, o princípio geral que norteia a teoria da prova, *“particularmente no que tange à distribuição de seu ônus”*, que foi admitido no art. 141, do RPAF/BA.
- b) a perícia contábil para demonstração das compensações, além de não ter sido requerida, não existe discussão nos autos dos valores a serem ressarcidos. Desta forma, ela não seria de nenhuma valia.

No mérito e em relação à infração 01, ressaltou não ter sentido o argumento do recorrente quanto às empresas MEPHA, BL Indústria Ótica e Novo Nordisk, já que todas essas operações foram excluídas do Auto de Infração. Relativamente a L’Oreal, concordou com a Decisão de 1ª Instância, pois não ficou demonstrado que ela era filial dedicada exclusivamente à venda de mercadorias produzidas na matriz. Ao contrário, esta diligência pôs em evidência que tais operações foram realizadas sob o CFOP 6102 (venda de mercadoria adquirida de terceiro). Afora que o cadastro do estabelecimento matriz na Receita Federal também indica, como atividade principal, o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (fls. 246). Para as demais, o recorrente não comprovou a celebração de contratos de exclusividade com os laboratórios fabricantes. Neste momento esclareceu que *não estamos reconhecendo que a celebração dos referidos contratos legitimaria a fruição da redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/2000. Apenas entendemos que a falta de apresentação dos documentos justifica que sequer ingressemos no exame da matéria.*

Em relação à infração 02, inicialmente asseverou de que na autuação jamais foi negado o direito do recorrente ao ressarcimento do imposto recolhido a título de antecipação tributária, quando promover a saída posterior das mercadorias em operações interestaduais. Também não se discute a regularidade dos valores apurados pela empresa deste ressarcimento, mas apenas a

possibilidade, ou não, de compensação destes valores no montante do ICMS devido por antecipação, mensalmente, na forma apurada.

Transcreveu o art. 359 § 3º, do RICMS/BA para desfazer o equívoco que o recorrente, reiteradamente, vem cometendo, pois toda a sua tese se pauta nas disposições do art. 359, § 3º I, do RICMS/BA que são inaplicáveis ao caso em comendo, vez que os documentos juntados com a defesa materializam operações de transferência de mercadorias para seu estabelecimento situado no Estado de Sergipe, também signatário do Convênio ICMS 76/94.

Nesta análise, afirmou que tanto o fisco como o contribuinte concordam quanto à inaplicabilidade, ao caso dos autos, da modalidade prevista no inciso II, do art. 374, da norma Regulamentar, haja vista que os valores tratados no Auto de Infração não foram retidos pelo remetente das mercadorias, e sim antecipados pela próprio autuado, na condição de destinatária. Assim, sobram as alternativas previstas nos incisos III e IV do mesmo dispositivo regulamentar, que em ambos os caso ensejam a acumulação de créditos fiscais, dado que a alíquota utilizada na antecipação do imposto (17%) é superior àquela incidente nas saídas interestaduais (12%), conforme pontuou o recorrente quando textualmente disse: *Entretanto, essa forma não é conveniente, pois não se tratando de compensação, seria prejudicial para o recorrente, já que o crédito acumulado ('proporcional à alíquota interna) em função da antecipação do imposto fatalmente é maior do que o ICMS devido por conta da saída interestadual (12%)*. Disse que, provavelmente, *“a empresa assim tenha se posicionado pelo fato de que a utilização de créditos acumulados para pagamento de débitos de antecipação tributária depende de ato específico do Secretário da Fazenda, atendidas as exigências impostas no art. 108 do RICMS, dentre as quais o exame fiscal prévio quanto à existência e regularidade do crédito acumulado. Vale dizer, o procedimento previsto na legislação não só posterga, como torna incerta a utilização dos créditos acumulados que os contribuintes entendem possuir, porque os sujeita à verificação fiscal prévia.”*

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de o desonerar do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração e, conseqüentemente, que esta CJF reforme a Decisão de 1ª Instância.

Antes de adentrar ao mérito das razões recursais enfrento a preliminar de nulidade argüida pelo recorrente. Disse ele que a Decisão de 1ª Instância era nula por não ter atendido ao seu pedido de diligência no sentido de serem juntados aos autos os contratos de exclusividade dos laboratórios com seus distribuidores, bem como, a solicitação de perícia contábil objetivando demonstrar as compensações que havia realizado.

Não cabe qualquer razão ao recorrente pelos seguintes motivos:

1. em relação à diligência dita solicitada
 - a) na sua defesa inicial em qualquer momento a empresa solicitou diligência para que o fisco buscasse tais contratos, ele apenas “sugeriu” este procedimento. Para provar o que ora afirmo, transcrevo o teor de sua defesa apensada á fl. 65 dos autos: *Desde já, protesta-se pela juntada, no decorrer deste processo administrativo de documentos que estão sendo solicitados junto a esses distribuidores e laboratórios, preferencialmente os contratos, para provar a referida exclusividade de distribuição dos medicamentos pelos referidos atacadistas. Ressalta-se, porém, que essa prova é um pouco mas delicada, pois os atacadistas talvez não queiram fornecer cópia dos contratos de exclusividade para evitar algum tipo de quebra de sigilo comercial, razão pela qual **sugere-se (grifo)** que vossas senhorias solicitem que as referidas empresas apresentem tais documentos no processo administrativo.*
 - b) Afora tal colocação, não se pode atender ao pleito do recorrente, sob pena de se inverter o ônus da prova. Se tais documentos existem, conforme afirmou, cabe à empresa autuada apresentá-los. O art. 141 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) determina que se qualquer das partes

aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação. E aqui ressalvo, como muito bem disse a nobre Procuradora no seu Parecer, mesmo que tais documentos sejam carreados os autos pela empresa, não significa que serão aceitos para a desconstituição da exigência fiscal.

- c) Embora diligência na forma indicada pelo recorrente não tenha sido solicitada, a JJF solicitou outra, o que determinou a procedência parcial do ICMS exigido no item 01 do Auto de Infração.

2. em relação à perícia contábil dita solicitada

- a) de igual forma, ela não foi, em qualquer momento, solicitada. Ao contrário, o que a empresa afirmou em sua defesa inicial foi (fl. 69): *Desta forma, protestando-se pelas provas acima especificadas, requer-se que a presente defesa seja conhecida e o Auto de Infração anulado. Provará o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.*
- b) No mais, a discussão dos autos não se prende aos valores a serem ressarcidos, mas sim ao procedimento da empresa em ressarcir-los. Assim, uma perícia contábil no caso não teria qualquer serventia.

Por fim e acaso, se o recorrente com tais razões expostas, solicitava nova diligência e perícia contábil, de antemão as indefiro com base no art. 147, inciso I, “a” e “b” e inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99, tendo em vista meu convencimento sob o desfecho da lide.

O recorrente ainda solicitou que todas as intimações e/ou notificações sobre o andamento da lide também fossem endereçadas ao procurador da empresa. Nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria poderá enviar ao seu patrono comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa.

Quanto ao mérito, o contribuinte trouxe na sua peça recursal os mesmos argumentos expostos na sua defesa inicial. Assim, o que aqui exponho é, em outras palavras, o que decidiu a 4ª JJF.

A infração apontada como 01 do Auto de Infração exige ICMS relativo ao recolhimento a menos do imposto por antecipação, por ter a empresa utilizado indevidamente os benefícios previstos no Decreto nº 7.799/00, em relação às aquisições de mercadorias em estabelecimentos atacadistas. Estas aquisições foram feitas a empresas atacadistas.

O art. 3º-A do Decreto nº 7.799/02 determina que *nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento)*

Em obediência a este comando, a 4ª JJF excluiu, após diligência para comprovação dos fatos, todas as operações realizadas com as empresas atacadistas filiais de indústrias, pois equiparadas às mesmas, como dispõe o art. 355, do RICMS/BA. Estas empresas foram: MEPHA, BL Indústria Ótica Ltda e NOVO NORDISK Farmacêutica do Brasil. Em relação à LOREAL Brasil Comercial de Cosméticos, a diligência realizada não demonstrou ser ela filial dedicada exclusivamente à venda de mercadorias produzidas na matriz. Ao contrário, evidenciou que as operações com ela realizadas tiveram CFOP 6102, ou seja, venda de mercadoria adquirida de terceiro. Além do mais, o cadastro do estabelecimento matriz na Receita Federal indica, como atividade principal da empresa o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (fls. 246). O autuado silenciou quando tomou conhecimento da diligência. No seu Recurso apenas volta a afirmar que é ela empresa atacadista filial de indústria sem apresentar qualquer prova para consubstanciar sua afirmativa. Por consequência de tudo exposto, correta a Decisão de 1ª Instância em não excluí-la do levantamento fiscal.

Quanto às demais empresas, a diligência realizada constatou e o próprio afirmou que não são filiais atacadistas de empresa fabril. Porém, o recorrente argumenta de que por elas possuírem contratos de exclusividade com determinados laboratórios, “*o redutor do termo de acordo há de ser aplicado nessas circunstâncias*”. Requereu que a Fazenda Pública fizesse a prova por ele alegado, o que, como anteriormente dito, não se pode aceitar.

No mais, se, acaso, existem “contratos de exclusividade” entre laboratórios e determinados distribuidores, este é assunto de interesse privado que não pode mudar a legislação estadual. O interesse público encontra-se acima do interesse de particulares.

Observo que o art. 3º-A do Decreto nº 7.799/2000 conforme acima transcrito somente determina a redução da base de cálculo em 18,53%, sem prejuízo da redução prevista no art. 61, § 2º do RICMS/BA, “*quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais*”. Por consequência, a legislação do ICMS restringe esta redução, só a permitindo quando a aquisição for feita em estabelecimentos industriais, não havendo previsão legal para lhe estender a outros fatos.

Pelo exposto, a Decisão de Primeira Instância é mantida em todos os seus termos em relação ao este item da autuação.

Quanto à segunda infração, é exigido o ICMS recolhido a menos por antecipação, pelo fato do recorrente ter compensado no valor mensal apurado sobre a ST, os valores relativos ao ressarcimento apurado de vendas interestaduais que anteriormente foi antecipado. Ou seja, quando das aquisições das mercadorias enquadradas no regime da ST, recolhe o imposto antecipadamente. Nas transferências para suas filiais (no caso Sergipe e Ceará – documentos acostados pela defesa, às fls. 103 a 125 e afirmado pelo recorrente), procede ao ressarcimento do ICMS-ST pago, conforme lhe faculta o art. 359, do RICMS/97 e § 2º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93, ou seja, faz este ressarcimento por meio de compensação escritural do imposto já que foi ele e não o remetente quem recolheu o ICMS-ST. Entendeu ter o autuante se equivocado ao utilizar como fundamento o art. 374 do RICMS/97.

Inicialmente ressalto que não se estar aqui discutindo a faculdade legal que tem o contribuinte de se ressarcir do ICMS-ST pago anteriormente cujas mercadorias foram transferidas para suas filiais. Também não se estar discutindo se o valor apropriado se encontra correto, ou não. O que está em questão é a forma como foi realizado tal ressarcimento.

Correto o posicionamento do recorrente ao invocar o § 2º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93, já que o Estado da Bahia adotou sistemática da substituição tributária da regra geral constante no caput da Cláusula Terceira do referido Convênio. Este fato, inclusive é um dos argumentos da empresa no seu Recurso Voluntário. Onde ele se equivoca é não atentar para todas as determinações do art. 359, do RICMS/97, artigo este que dispõe sobre as diversas formas de ressarcimento, especialmente o seu § 3º. Este parágrafo, no seu inciso I, indica todos os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte quando das saídas interestaduais de mercadorias que já tenham sido objeto de antecipação do imposto, quando não existe convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de destino, dispondo sobre a substituição tributária para a mesma espécie de mercadoria. Este inciso foi o que o recorrente se baseou para construir sua argumentação e para se apropriar do ressarcimento que tinha direito. Acontece que o art. 359 vai adiante e contém o inciso II. Este indica os procedimentos para as operações possíveis de substituição tributária por força de convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade federada de destino e nos remete às disposições contidas no art. 374, do RICMS/97.

Portanto, tratando-se de operações entre Estados signatários de convênio ou protocolo (caso presente), a própria norma regulamentar remete o contribuinte às disposições do art. 374, conforme acertadamente realizou o autuante. Por seu turno, o referido art. 374 prevê três formas de ressarcimento do imposto pago por antecipação:

- a) emissão de nota fiscal contra o fornecedor que tenha retido originariamente o imposto, para efeito de ressarcimento do respectivo valor (art. 374, II). Este caso não se aplica ao recorrente já que foi ele quem recolheu o imposto ST.

- b) utilização de crédito fiscal correspondente a ambas as parcelas do imposto - normal e antecipado -, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS (art. 374, III);
- c) estorno do débito fiscal relativo à saída, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS (art. 374, IV).

Assim, sobram, como bem pontuou a PGE/PROFIS, as alternativas previstas nos incisos III e IV do mesmo dispositivo regulamentar, que em ambos os casos ensejam a acumulação de créditos fiscais, dado que a alíquota utilizada na antecipação do imposto (17%) é superior àquela incidente nas saídas interestaduais (12%).

E esta situação é prevista no art. 106, II do RICMS/BA e os créditos fiscais acumulados nesta situação podem ser compensados no regime normal de apuração do imposto a recolher e não depende de autorização fiscal (art. 108, § 1º do RICMS/BA). Entretanto, para compensação do imposto pago por ST, a norma legal determina que esta utilização depende de ato específico do Secretário da Fazenda (§ 2º). Ou seja, como bem disse a Decisão de 1ª Instância: “*Caso o crédito lançado no livro de Apuração de ICMS resulte em acumulação do imposto, como aduziu o impugnante, o crédito acumulado pode ser utilizado para o pagamento do ICMS por antecipação, entretanto, depende de petição a ser encaminhada ao Secretário da Fazenda, devendo ser precedida de verificação fiscal de sua regularidade (art. 108, § 2º, do RICMS/BA)*”.

Observo que esta acumulação, a empresa não tinha o menor interesse em fazer, pois expressamente disse no seu Recurso Voluntário ao analisar o inciso I do § 3º do art. 359: *....., essa forma não é conveniente, pois não se tratando de compensação, seria prejudicial para o recorrente, já que o crédito acumulado (‘proporcional à alíquota interna) em função da antecipação do imposto fatalmente é maior do que o ICMS devido por conta da saída interestadual (12%) – fl. 440/441. E, no caso, faço minhas as palavras da JJF: concluo que o contribuinte não pode deliberadamente adotar procedimentos adequados aos seus interesses que contrarie as normas regulamentares e agindo como procedeu, assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do ICMS que deixou de ser pago por antecipação, por ter compensado o valor do ressarcimento no imposto apurado, sem dispor da devida autorização prevista na legislação do ICMS, devendo ser mantida a exigência fiscal. Infração subsistente.*

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para manter a Decisão recorrida. Observo que, caso fique constatada a acumulação do crédito fiscal, o imposto a ser ressarcido, poderá ser utilizado para o pagamento dos valores exigidos nesta autuação, conforme previsto no art. 108, II, “d” do RICMS/BA.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279691.0009/07-4, lavrado contra **AUDIFAR COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$960.010,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS