

**A. I. N°** - 279467.0031/08-2  
**AUTUADO** - M F CERQUEIRA  
**AUTUANTE** - ARNALDO OLIVEIRA NOVAIS  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 13.02.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0010-04/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Nesta situação específica, foram coletadas segundas vias das notas fiscais no estabelecimento emitente localizado em outro Estado. Não ficou comprovado que as mercadorias consignadas nas notas fiscais objeto da autuação, tenham entrado no Estado da Bahia e que tenham sido adquiridas pelo estabelecimento indicado como destinatário. Infração não comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada e indeferido o pedido de diligência formulado. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 21/08/08, exige ICMS no valor de R\$8.494,29 acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Consta na descrição dos fatos, que o contribuinte adquiriu produtos farmacêuticos da PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS S/A, oriundos do Estado de São Paulo, sem efetuar a antecipação tributária, conforme relação de notas fiscais, geradas a partir das informações contidas nos arquivos magnéticos - Convênio ICMS 57/95 e cópias de notas fiscais anexadas ao processo.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 70/88), inicialmente discorre sobre a infração, passa a contestá-la, ressaltando que o autuante equivocou-se com a tipificação da multa aplicada, descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, quando deveria ser a do inciso III do mesmo artigo.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, sob argumento de que para ser atribuído de validade faz-se necessário a ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal, com a descrição do fato impositivo e motivado. Transcreve trecho publicado de autoria do professor José Artur Lima Gonçalves, para demonstrar que a atividade administrativa é plenamente vinculada à lei.

Aduz que o fisco não pode lançar mão de presunção para arrecadar imposto ou impor penalidade, sem aferir eventual adequação à hipótese de incidência tributária, mediante interação com o interessado. Afirma que o levantamento fiscal foi superficial, sem verificar se o impugnante adquiriu todas as mercadorias objeto do Auto de Infração, requerendo necessidade de investigação mais profunda e exaustiva de todos os fatos, pelo Fisco, para a validação do ato de lançamento. Transcreve diversas ementas de decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, acerca da falta de conformidade com o princípio da tipicidade e reserva legal.

Argumenta que não foi dado tempo suficiente para apresentar os documentos comprobatórios, os chamados “canhotos” das notas fiscais, que poderiam ser solicitados ao fornecedor, tendo em

vista que as cópias das notas fiscais juntadas ao processo não trazem a assinatura do representante ou preposto da empresa que efetivamente recebeu as mercadorias.

Afirma que a exigência do imposto por presunção a partir de notas fiscais colhidas no fornecedor ou por meio de arquivos magnéticos está longe de garantir segurança ao lançamento, por entender que não é meio seguro de prova de que o contribuinte adquiriu as mercadorias e não recolheu o imposto por substituição, por não saber da existência daquelas notas.

Atenta que o Estado deveria agir de forma decisiva contra os reais fraudadores à legislação tributária que utilizam registros cadastrais de contribuintes regulares com o fisco para transportar mercadorias de forma ilegal.

Argumenta que não quer descaracterizar que houve circulação das mercadorias, mas sim, que não foi comprovada a entrada dessas mercadorias e não pode ser imputado o pagamento de ICMS sob mera presunção.

Diz que a veracidade do fato pode ser comprovada, fazendo uma fiscalização no estabelecimento vendedor para certificar se houve depósito ou pagamento de boletos, haja vista que essas operações não são realizadas em dinheiro vivo, bem como possível lançamento de devolução da mercadoria.

Discorre sobre os conceitos de prova e alega que não pode acontecer, pois é uma inversão do seu ônus, que nos termos do art. 333, I do CPC recai sobre a própria autoridade que alega os atos, por se tratar de fato constitutivo do seu direito, com jurisprudência consolidada na Súmula 83/STJ, que transcreveu à fl. 75.

Conclui esta linha de raciocínio dizendo que o presente Auto de Infração não faz justiça, sob pena de gerar insegurança pública aos administrados, com imposição de cobranças de tributo com base em mera presunção, sem as devidas provas dos fatos alegados.

Requer a realização de diligência, com finalidade de solicitar os canhotos das notas fiscais ao fornecedor e respondida à quesitação formulada à fl. 76: Possibilidade de aquisição por um terceiro utilizando dados cadastrais do autuado? Existência de canhotos com a assinatura de representantes ou prepostos do autuado? Não ter realizado a compra das mercadorias objeto da autuação?

Transcreve o art. 42, II da Lei nº 7.014/96, discordando com a tipificação, por entender que o recolhimento não foi realizado em virtude da não escrituração fiscal, que é fato determinante da omissão. Entende que não existindo escrituração das entradas, a razão da falta de antecipação passa a ser omissão escritural, obrigação acessória que assume o condão de principal, inclusive em obediência ao disposto no art. 113, § 3º do CTN.

Afirma que a multa que deveria ser aplicada é a prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, de 70%, relativa a falta de recolhimento tempestivo do imposto, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurado por meio de levantamento fiscal, conforme indicado no próprio Auto de Infração.

Ressalta que a indicação desta tipificação equivocada cerceia o direito de gozar dos benefícios dispostos no art. 45, que excetua a hipótese de redução na hipótese da alínea "d" do inciso II do mesmo diploma legal. Requer a retificação da multa aplicada.

Alega que do ponto de vista constitucional a multa ora aplicada constitui confisco e fere os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Passa então a discorrer acerca dos princípios tidos como violados no Auto de Infração, transcrevendo conceitos de autoria dos professores Odete Medauar, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, José Afonso da Silva, Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres.

Transcreve diversas decisões de Tribunais Superiores acerca da utilização indevida de indexadores monetários para atualizar tributos.

Ressalta que a administração pública deve nortear seus atos com base nos princípios constitucionais administrativos, expressos ou implícitos no sistema, sejam eles atos vinculados ou discricionários, pouco importando a natureza do ato administrativo.

Aduz que o Auto de Infração fere o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º da CF/88, que deve se adequar a carga tributária aos rendimentos do contribuinte, respeitando as diferenças de riqueza. Transcreve texto de autoria do professor Roque Antônio Carrazza, acerca do mencionado princípio que entende deva ser necessariamente obedecido.

Conclui afirmando que algumas notas fiscais lançadas no combatido Auto de Infração não encontra respaldo nos fatos para que seja aplicada a sua materialidade, os juros e multa são excessivos em relação à infração, bem como a imposição de multa elevada configura confisco do patrimônio do contribuinte. Reitera o pedido de diligência, reforma da multa aplicada e pela procedência da presente impugnação.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 96/97), discorre sobre as alegações defensivas e afirma que embora os canhotos das notas fiscais sejam um instrumento de controle operacional da empresa, não possuem valor probante para contestação do Auto de Infração.

Argumenta que se as operações de aquisição de mercadorias não tivessem sido realizadas como quis fazer crer o recorrente na sua defesa, caberia ao mesmo, promover ação reparatória contra o fornecedor.

Quanto à multa aplicada, afirma que a tipificação indicada no Auto de Infração está correta. Mantém a ação fiscal na sua integralidade.

#### **VOTO**

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que não atendeu ao rigor dos fatos. Observo que a autuação não contém nenhum vício ou irregularidade, não tendo em momento algum ferido o princípio da legalidade, pois o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal competente (art. 42, do RPAF/99), nem foram adotados critérios subjetivos e arbitrários na constituição do crédito tributário, eis que, o lançamento obedeceu a todas as exigências previstas no artigo 39, do RPAF/99, haja vista que o fato que constitui a infração foi descrito de forma clara e precisa. Dessa forma, por não se enquadrar o pleito do contribuinte em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada no recurso defensivo.

Na defesa apresentada o autuado requereu a realização de diligência, com finalidade de solicitar os canhotos das notas fiscais ao fornecedor e respondida à quesitação formulada (fl. 76). Observo que de acordo com o art. 150, I do Dec. 7.629/99 (RPAF/BA), entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu, bem como, nego provimento ao pedido de diligência requerida, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/99 (Dec nº 7.629/99) tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

No mérito, o Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS por antecipação, relativo a compras de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (medicamentos) de distribuidor de produtos farmacêuticos localizado no Estado de São Paulo.

O autuado apresentou diversos argumentos na defesa, abaixo resumidos:

- a) Os juros e multa são excessivos em relação à infração, configurando confisco do patrimônio.
- b) A multa aplicada é incorreta (art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96) e a correta é a do III em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios;
- c) A utilização de indexadores monetários para atualizar tributos é anticonstitucional;
- d) Não adquiriu as mercadorias objeto da autuação, foi utilizada indevidamente sua razão social, não há prova dos pagamentos;
- e) Não há prova da entrega das mercadorias, não foram apresentados os canhotos das notas fiscais com assinatura do recebedor e o imposto é exigido por presunção;
- f) Falta segurança ao lançamento, não há prova da aquisição das mercadorias e não há imposto por substituição, por não saber da existência das notas fiscais;

Conseqüentemente, alegou inexistir a obrigatoriedade de pagamento do ICMS por antecipação, o que foi contestado pelo autuante na sua informação fiscal.

Quanto à alegação de que a utilização de indexadores para atualizar débito tributário é inconstitucional, observo que os débitos tributários exigidos pelo Estado da Bahia são feitos com base na taxa SELIC. Este procedimento é previsto no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Portanto é legal este procedimento.

Com relação a sua pretensa inconstitucionalidade, não é pertinente a apreciação nesta instância, haja vista que, este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado, nos termos do art. 167 do RPAF/BA. De qualquer forma, ressalto que na decisão do RESp 973189-MG, o Supremo Tribunal de Justiça decidiu que “ante a existência de lei estadual que determina o uso da mesma taxa moratória utilizada pela Fazenda Federal, mostra-se legítimo o uso da Selic”.

Quanto aos argumentos defensivos de que as multas aplicadas são exorbitantes, confiscatórias e que deveria ser aplicada a prevista no inciso III (70%), verifico que a multa indicada nesta infração é prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e é legal. Em se tratando de aquisição de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária (medicamentos) em outro Estado, mesmo que a empresa não tenha registrado as operações em seus livros fiscais é devido o ICMS por antecipação e não tendo recolhido o imposto tempestivamente é correta a aplicação da multa tipificada no art. 42, II, “d” (60%) do mencionado diploma legal e não a prevista no inciso III, como quis fazer entender o autuado.

Da análise dos documentos acostados ao processo verifico que foram juntados:

- a) Segundas vias (cópias) das notas fiscais emitidas pela PROFARMA contra o autuado (fls. 31/67);
- b) Credenciamento de autoridades para fiscalização de ICMS substituto (fls. 8/9), nos Estados de Minas Gerais e São Paulo.

O CONSEF em reiteradas decisões acatou a tese de que constitui prova suficiente de aquisição de mercadorias por contribuinte estabelecido neste Estado, quando constatado que mercadorias oriundas de estabelecimentos localizados em outros Estados tenham adentrado ao território do Estado da Bahia, fazendo-se acompanhar de notas fiscais emitidas por contribuinte regular.

Entretanto, neste caso específico, se apresenta diversas peculiaridades que passo a relatar.

A primeira é que as cópias das segundas vias das notas fiscais juntadas ao processo foram obtidas junto a Secretaria da Fazenda dos Estados de São Paulo e Minas Gerais onde estão localizados os estabelecimentos emitentes das notas fiscais. Logo, diferente de outras decisões proferidas em Acórdãos exarados pelo CONSEF, em que a coleta das notas fiscais foi feita pela fiscalização nos postos fiscais localizados nas regiões de fronteiras estaduais. Neste caso sob análise, as notas fiscais juntadas ao processo foram coletadas no estabelecimento emitente (PROFARMA) localizado nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, já que se trata da segunda via da nota fiscal

(contabilidade da empresa) e não da primeira via que acoberta a condução das mercadorias pelo transportador.

Em segundo lugar, não há prova de que as mercadorias consignadas nas notas fiscais juntadas ao processo tenham efetivamente circulado no território deste Estado, visto que não foram coletadas pela fiscalização de trânsito de mercadorias no Estado da Bahia, como em outras situações são coletadas pelo sistema CFAMT. Da mesma forma, não tendo sido apresentada as vias das notas fiscais, não foram coletadas em postos fiscais e nem foram visadas pela fiscalização em postos fiscais do percurso (São Paulo/Bahia, via Rio de Janeiro, Espírito Santo ou Minas Gerais), o que comprovaria ter havido circulação das mercadorias entre o estabelecimento emitente e destinatário consignado nas notas fiscais.

Em terceiro lugar, observo que em todas as vias (segunda) das notas fiscais juntadas ao processo, foi indicado como transportador o “próprio” estabelecimento emitente (PROFARMA), sem identificar motorista ou veículo utilizado para transportar as mercadorias, o que dificulta averiguar por meio do transportador se efetivamente conduziu as mercadorias objeto da autuação.

Em quarto lugar, na maioria das notas fiscais, há indicação de que as mercadorias seriam entregues por “despacho por transbordo da filial Salvador – BA, Inscr. Est.: 64.250.907”. Isso denota que as mercadorias deveriam ser transportadas até a filial da PROFARMA localizada em Salvador e depois reenviada ao destinatário. Porém, não há comprovação de que as vias tenham sido coletadas pelo sistema CFAMT, o que comprovaria a entrada da mercadoria no território deste Estado.

Na defesa apresentada, o autuado admite a possibilidade de ter adquirido parte das mercadorias objeto da autuação, a exemplo do declarado à fl. 72: “... verificar que a impugnante pode não ter adquirido todas as mercadorias constantes no referido auto de infração” e fl. 88: “... requer que seja realizada a solicitação ao fornecedor dos canhotos das notas fiscais, e, se for, o caso, que sejam excluídos os valores cobrados a partir das notas que não possuem as devidas comprovações de ingresso na empresa impugnante”. Neste caso, com a coleta das vias da nota fiscal no trânsito (CFAMT), há possibilidade de o Fisco exigir ICMS do estabelecimento autuado, ou exigir o ICMS do estabelecimento da PROFARMA localizada neste Estado na condição de contribuinte substituto, tendo em vista que na condição de distribuidor ao vender mercadorias oriundas do mesmo titular localizado no Estado de São Paulo, deveria assumir a responsabilidade pela retenção do ICMS já que se trata de operação com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (medicamentos).

Pelo senso comum, causa estranheza, pela localização geográfica, que um estabelecimento localizado no município de Jequié, tenha adquirido mercadorias que transitou pelo estabelecimento da PROFARMA situado no município de Salvador, tendo como origem estabelecimento localizado nos Estados de São Paulo e Minas Gerais.

Além de tudo isso, não foi comprovado que efetivamente o destinatário das mercadorias indicado nas segundas vias das notas fiscais juntadas ao processo, tenha feito o pagamento das faturas indicadas nas notas fiscais no prazo estabelecido ou em outro prazo, o que poderia ter sido obtido na contabilidade do estabelecimento emitente das notas fiscais localizado no Estado de São Paulo ou do seu distribuidor localizado neste Estado, conforme argumentado pelo recorrente.

Conforme ressaltado inicialmente, nas decisões prevalentes exaradas por este Conselho de Fazenda, tem sido considerado como prova suficiente de operações de compras, a coleta de notas fiscais acobertando mercadorias em circulação, com endereçamento a contribuintes localizados neste Estado. Entretanto, nesta situação específica, a coleta das notas fiscais juntadas a este processo, foi feita em outros Estados (São Paulo e Minas Gerais) e não foi acostado ao processo, qualquer prova de que as mercadorias nelas consignadas tenham circulado no território baiano. Levo em consideração, também, que o produto objeto da autuação (medicamentos), mesmo

fazendo parte das mercadorias comercializadas pelo destinatário, trata-se de um produto de alta rotatividade, valor relevante e de fácil comercialização o que possibilita ser internalizado em outros Estados ou no próprio Estado onde está localizado o emitente das notas fiscais.

Por tudo que foi exposto, concluo, que nesta situação específica não ficou comprovado que as mercadorias consignadas nas notas fiscais objeto da autuação, tenham entrado no Estado da Bahia e da mesma forma, que tenha sido adquirida pelo estabelecimento indicado no documento fiscal. Por isso, considero insubsistente a exigência do crédito tributário do presente lançamento.

Assim sendo, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração n.º 279467.0031/08-2, lavrado contra **M F CERQUEIRA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR