

A. I. Nº. - 232943.0020/08-0
AUTUADO - COMERCIAL FARMACÊUTICA SANTA LUZIA LTDA.
AUTUANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO
ORIGEM - INFAZ ITABUNA
INTERNET - 26. 06. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0173-01/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário antecipar o recolhimento do tributo sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 11/09/2008, foi atribuída ao sujeito passivo a 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 nos anexos 88 e 89 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de fevereiro a dezembro de 2005 e janeiro a março de 2006, exigindo imposto no valor de R\$36.645,49, acrescido da multa de 60%.

Consta na “Descrição dos Fatos” que o contribuinte adquiriu produtos farmacêuticos da empresa Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A, oriundos dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, sem efetuar a antecipação tributária, conforme relação de notas fiscais, gerada a partir das informações contidas nos arquivos magnéticos – Convênio ICMS nº. 57/95 – e cópias das notas fiscais em anexo.

O autuado ingressou com impugnação ao lançamento tributário às fls. 280 a 290, argumentando que o Auto de Infração não pode prevalecer, por se encontrar pautado em pressupostos jurídicos equivocados, e em postergação da própria lei tributária editada pelo Estado da Bahia.

Alega que de acordo com o art. 1º, inciso I da Lei nº. 7.014/96, a incidência do ICMS está vinculada à realização de operações relativas à circulação de mercadorias, enquanto que o seu art. 4º, inciso I, define o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária como sendo a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. No que se refere à aquisição de medicamentos, o art. 8º, inciso II dessa Lei, estabelece que o tributo devido pela sua posterior comercialização deve ser recolhido por antecipação.

Frisa que, desse modo, o recolhimento antecede a ocorrência do fato gerador. Como a exigência tributária está fundamentada no art. 371 do RICMS/BA, considerando que não há convênio vigente entre o Estado da Bahia e os Estados de Minas Gerais e São Paulo, nesse caso o ICMS deve ser recolhido por antecipação. Assim, à primeira vista, a autuação se revestiria de legalidade e a exigência tributária seria devida.

Realça que, no entanto, não é assim. A autuação não está revestida de legalidade e a exigência tributária é indevida, tendo em vista que o autuado não adquiriu as mercadorias discriminadas nos demonstrativos fiscais. Por outro lado, nenhuma prova atinente à efetiva aquisição foi acostada aos

autos. O autuante não pode exigir tributo sem a comprovação de que as mercadorias realmente foram adquiridas pelo contribuinte e que elas ingressaram no Estado da Bahia.

Salienta que o art. 125, inciso II do RICMS/97, utilizado pelo autuante, determina o momento em que o imposto deve ser recolhido, definindo que o pagamento do imposto deve ser realizado mesmo sem a efetivação do fato gerador, ou seja, sem a ocorrência do fato impositivo, com base tão somente na presunção de que o fato gerador ocorrerá no futuro. Como esse dispositivo diz que o imposto será recolhido, por antecipação, no momento da entrada no território deste Estado, a autuação se baseia no fato de que o tributo não foi recolhido no momento do ingresso das mercadorias no Estado da Bahia.

Sustenta que o tributo só poderia ser exigido se houvesse a conjugação de três situações previstas em Lei e Regulamento: que a mercadoria tivesse sido adquirida pelo remetente [destinatário]; que a mercadoria efetivamente tivesse ingressado no Estado da Bahia e que o ICMS não tivesse sido recolhido. Somente a ocorrência desses fatores autorizaria o fisco a efetuar o lançamento de ofício, de modo que não havendo essa conjugação não há como sustentar a exigência tributária.

Ausência de prova da efetiva aquisição das mercadorias - aduz que inexistem quaisquer documentos comprobatórios de que o autuado tenha adquirido os produtos do fornecedor, uma vez que foram juntadas apenas listagens assinadas pelo autuante, com a informação, no corpo do Auto de Infração que *“foram geradas a partir das informações contidas nos arquivos magnéticos – Convênio ICMS 57/95 – e cópias de notas fiscais em anexo”*. Assevera que esses elementos não provam a existência de ato negocial entre as partes; não provam que houve aquisição, não provam que houve ingresso das mercadorias no Estado da Bahia, nem provam que as mercadorias ingressaram no estabelecimento do autuado.

Alega que o Acórdão nº 17.314/05, que transcreveu parcialmente, colhido no sítio da SEFAZ do Estado de Minas Gerais, define muito bem a impossibilidade de se utilizar informações do SINTEGRA para sustentar exigência tributária. Realça que a simples apresentação de relatório baseado em dados do SINTEGRA, ou mesmo apresentação de notas colhidas em estabelecimento de outra unidade da Federação, não tem o condão de, ao menos, comprovar o ingresso das mercadorias em território baiano, não sendo suficientes para comprovar que houve, efetivamente, a aquisição dos produtos.

Ausência de provas do ingresso da mercadoria no território do Estado da Bahia – afirma que tendo o autuante efetuado o lançamento de tributo que entende não ter sido recolhido, precisa apresentar provas, uma vez que o ônus da prova cabe ao acusador. Assim, para que a autuação se sustente se faz necessária a prova efetiva da entrada das mercadorias no território baiano.

De acordo com a lei, o ICMS deve ser recolhido no momento da entrada neste Estado. Assim se o autuante alega que o tributo não foi recolhido no momento previsto no inciso II do art. 125 do RICMS, está afirmando que a mercadoria entrou no território baiano. No entanto, essa afirmação carece de provas e nenhuma prova desse fato foi juntada ao processo. Não sendo carreadas as provas da entrada das mercadorias na Bahia, não há como manter a exigência tributária.

Destaca que sendo a prova da infração imputada ao contribuinte a falta de recolhimento de tributo por antecipação, que deveria ter sido efetuado no momento da entrada das mercadorias neste Estado, cabe ao acusador, trazer essa prova. Nesse sentido, apresenta trecho de um estudo de autoria de Paulo de Barros Carvalho a respeito do ônus da prova.

Assim, o fisco deveria ter comprovado o ingresso das mercadorias no território baiano e a sua entrega ao autuado, concluindo a execução do contrato, desde quando a simples existência de documento fiscal indicando como destinatário o autuado não autoriza ao fisco estadual exigir tributo que somente seria devido com a efetiva conclusão do negócio jurídico.

A esse respeito, transcreve as seguintes palavras de Caio Mário da Silva Pereira, sobre compra e venda: *“o contrato é perfeito, desde que as partes acordem na coisa e no preço. Formado o*

contrato, a entrega da coisa e o pagamento do preço são atos de execução". Daí, conclui que a compra e venda é um contrato bilateral porque cada parte assume respectivamente obrigações. Traz, ainda, a seguinte frase de Silvio de Salvo Venosa: *"o comprador deve pagar o preço e receber a coisa. O vendedor deve receber o preço e entregar a coisa"*. Logo, para a configuração da hipótese de incidência do ICMS se faz necessária a ocorrência de ato de mercancia.

Salienta que são as seguintes as situações a serem enfrentadas: existem provas de que o autuado, efetivamente, comprou as mercadorias? Existem provas de que houve o ingresso das mercadorias no território baiano? Existem provas de que as mercadorias tenham ingressado no estabelecimento do autuado? A cópia de nota fiscal emitida por contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, contendo os dados do autuado, sem acompanhamento de nenhuma outra prova, é suficiente para sustentar a cobrança de ICMS por antecipação? Conclui que não há nenhuma prova quanto à existência do fato gerador da obrigação tributária.

Argumenta que deve ser afastada a exigência tributária que não tem suporte probatório. E afirma que mesmo que existisse dúvida em relação aos mencionados questionamentos, ainda assim, haveria de ser observado o quanto disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), do qual se depreende o princípio da estrita legalidade tributária, que traz consigo a exigência de uma tipificação rigorosa, pois qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do conceito do fato ao conceito da norma compromete o postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal do *"in dubio pro reo"*.

Frisa que, nesse ponto, se sobressaem os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, quando defende a estrita legalidade na imputação de irregularidade fiscal. E complementa que nem seria necessário avocar o princípio do *"in dubio pro contribuinte"*, considerando que a exigência tributária não tem previsão legal. Entende que restou configurada uma evidente agressão à Lei nº. 7.014/96, por se exigir o que nela não está previsto.

Precavendo-se contra a presunção de que tendo em vista que existem cópias de documentos fiscais, pode-se alegar que teria ocorrido o ingresso das mercadorias neste Estado e no estabelecimento do autuado, traz à colação o julgado atinente ao Acórdão JF nº. 0189-01/02, emanado deste CONSEF, destacando o seguinte trecho da ementa: *"Não se aplica a analogia nem se recorre à interpretação extensiva para fazer com que a norma tributária alcance situações não contempladas expressamente pela lei, sob pena de ofensa aos princípios da tipicidade, da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica."*

Ressalta que de acordo com a jurisprudência deste Conselho, não se aplica a exigência tributária com base em analogia. Inexiste, portanto, por parte do CONSEF, qualquer afronta às normas contidas na Lei do ICMS e no Código Tributário. Assim, entende que em relação ao presente caso não haverá discordância do quanto vem sendo decidido.

Contudo, embora saiba desnecessário diante da firme posição desse Conselho, transcreve decisão que reflete a jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça (STJ), concernente ao processo de nº. 192635/RJ, onde não foi admitido o recurso da analogia visando alcançar hipóteses de incidência diversas. Observa que, por outro lado, tem-se permitido a analogia, desde que não seja para imposição de tributo, conforme decisão atinente ao processo nº. 80744/SP.

Aduz que a exigência tributária é nula de pleno direito, por inexistir norma legal prevendo a possibilidade de exigência de tributo incidente sobre mercadoria que não se provou ter sido adquirida pelo autuado, nem ao menos se provou o ingresso em território deste Estado da Bahia, e, muito menos, que o contribuinte as tenha recebido.

Conclui que o lançamento afigura-se equivocado e injusto, uma vez que a infração apontada pelo autuante não pode representar ou implicar em exigência tributária, uma vez que os procedimentos adotados pelo fiscal foram técnica e legalmente equivocados. Desse modo, a imposição representa

uma exigência injusta do tributo, sendo inconsistente, já que não ocorreu fato gerador que originasse a exigência tributária. Por essas razões, requer a sua improcedência.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 294 a 296, quando transcreveu o art. 143 do RPAF/97, que estabelece que a simples negativa do autuado não o desonera de elidir a presunção de legitimidade da autuação. Esclarece que a autuação decorreu da constatação de que o contribuinte adquirira mercadorias relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, da empresa Profarma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos S/A, estabelecida nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, sem efetuar os lançamentos nos livros fiscais próprios e nem recolher o ICMS relativo à antecipação tributária.

O resultado se originou do confronto dos livros fiscais do autuado com as notas fiscais coletadas junto aos estabelecimentos da referida empresa, cujas cópias se encontram anexadas aos autos. Argúi que, desse modo, não foram utilizadas informações do Sintegra. Acrescenta que os prepostos fiscais que coletaram os documentos fiscais foram devidamente credenciados pelas Secretarias de Fazenda dos Estados de origem das mercadorias (fls. 09 e 10).

Frisa que as notas fiscais, que se referem à venda de produtos farmacêuticos, são autênticas, tendo sido emitidas por empresa idônea, legalmente constituída, em pleno exercício de suas atividades e que através de sua filial na Bahia, mantém estreito relacionamento comercial com o autuado. Além disso, as vendas foram feitas a prazo e as mercadorias foram despachadas por transbordo da filial de Salvador, conforme se verifica no rodapé das notas fiscais.

Lembra que o fornecedor está desobrigado de proceder à retenção do ICMS por substituição tributária, pois os Estados de São Paulo (em 20/10/1997) e Minas Gerais (em 05/01/2005) denunciaram o Convênio ICMS nº. 76/94. Supõe que talvez por desconhecer esse fato, o impugnante entendesse que o recolhimento do imposto fosse de responsabilidade do remetente.

Aduz que as provas materiais constantes do processo, comprovam a existência do “negócio jurídico” estabelecido entre o fornecedor e o comprador, desde quando aquele declara nas notas fiscais que vendeu a prazo ao seu cliente, além de ter entregue os produtos através de sua filial da Bahia. Enquanto isso, o autuado, contrariando o que afirma o seu fornecedor, apenas alega a ausência de provas de ingresso das mercadorias no território do Estado da Bahia e da sua efetiva aquisição.

Argumenta que no presente caso inverte-se o ônus da prova, cabendo exclusivamente ao contribuinte a responsabilidade de apresentar elementos de prova que demonstrem as inverdades apuradas através do procedimento administrativo tributário, no qual foram aplicadas técnicas aceitas contábil e juridicamente. Assim, compete ao autuado, após a demonstração por parte da administração fazendária da fraude tributária, exibir as provas técnicas, contábeis e jurídicas, de que suas operações não se realizaram ao arrepio da lei. Afiança que ao se abster de demonstrar a verdade, não apresentando os elementos probatórios, o contribuinte acata os procedimentos fiscais realizados.

Realça que além dos documentos fiscais acostados aos autos, o comportamento do autuado perante o fornecedor corrobora o quanto apurado pela fiscalização. Lembra que é uma prerrogativa do acusado interpelar judicialmente quem injustamente o acusa, sendo cabível a exigência de retratação, ação regressiva, indenização por danos morais, etc. Porém, se ao invés de adotar essa atitude, que era de se esperar do injustiçado, este continua mantendo boas relações, inclusive comerciais com seu acusador, agindo como se nada houvesse acontecido, esse comportamento equivale a uma confissão. Entende restar evidente que há, no mínimo, cumplicidade das partes, interessando saber que entre a afirmativa de um e a negação do outro existem fatos geradores do ICMS que é devido ao Estado da Bahia.

VOTO

Afasto, inicialmente, as nulidades argüidas direta ou indiretamente pelo autuado, haja vista que a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista no art. 8º, inciso II da Lei

nº. 7.014/96, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como arbitrária, já que a obrigação imposta ao contribuinte se encontra prevista em norma devidamente elaborada. Por outro lado a administração pública está apenas aplicando aquilo que a lei expressamente lhe possibilita. Deste modo, o lançamento está revestido de todas as formalidades legais, não havendo nenhuma violação aos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

Observo que o Auto de Infração se refere à falta de pagamento do ICMS por antecipação tributária relativo a mercadorias (medicamentos) compreendidas na substituição tributária interna, que se encontram elencadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97, razão pela qual nas aquisições interestaduais das mercadorias em questão, tendo em vista que não existe acordo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário antecipar o recolhimento do tributo sobre o valor adicionado no prazo regulamentar.

Este entendimento se encontra em conformidade com o disposto no art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/97, que transcrevo abaixo, que estabelece que as mercadorias em questão se encontram enquadradas na substituição tributária interna.

“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequêntes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

...

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

...

13 - os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir especificados (Conv. ICMS 76/94):”

Por outro lado, considerando que as unidades federadas de origem das mercadorias (São Paulo e Minas Gerais) denunciaram o Convênio ICMS nº. 76/94, que trata a respeito da substituição tributária de medicamentos nas operações interestaduais, este fato torna os fornecedores desobrigados de efetuar a retenção do ICMS nas operações que realizarem.

O contribuinte se insurgiu contra a exigência tributária, alegando que inexistia nos autos a comprovação de que as mercadorias realmente foram por ele adquiridas, que tivessem ingressado no Estado da Bahia e que o tributo devido não teria sido recolhido.

Verifico que os procedimentos adotados pela fiscalização se basearam em notas fiscais coletadas junto ao seu emitente, onde constam os dados contábeis do estabelecimento autuado. Ressalto que os documentos fiscais objeto deste lançamento foram todos emitidos por uma empresa regularmente cadastrada nas unidades fazendárias de origem, tendo como destinatário o sujeito passivo e por serem contratos mercantis, são válidos como prova de circulação no território nacional e do respectivo ingresso no estabelecimento destinatário, até que se prove o contrário, o que não foi feito pelo impugnante, pois não foram apresentados elementos que invalidassem os documentos fiscais em questão.

Ressalto, ademais, que esses documentos foram colhidos e autenticados por prepostos fiscais da Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP, regularmente autorizados pelas Secretarias da Fazenda dos Estados de origem das mercadorias. Noto que se referem a vendas a prazo e o responsável pelo transporte das mercadorias, na forma de transbordo, foi a filial do

fornecedor estabelecida neste Estado, o que consiste em outras provas do vínculo comercial entre o autuado e o emitente das notas fiscais.

Deste modo, aplico ao presente caso o disposto no art. 143 do RPAF/99: *“A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

Ante o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232943.0020/08-0**, lavrado contra **COMERCIAL FARMACÊUTICA SANTA LUZIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$36.645,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR