

**PROCESSO** - A. I. Nº 206886.0007/07-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PLASCALP PRODUTOS CIRÚRGICOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - PLASCALP PRODUTOS CIRÚRGICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0112-03/10  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 30/06/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0152-12/11

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. Foi assegurado ao contribuinte o direito ao crédito presumido nas operações realizadas com seringas. Cabível o estorno proporcional quanto aos demais créditos relacionados às mencionadas mercadorias, tendo sido apurado por meio de diligência realizada pela ASTEC que estão corretos os cálculos efetuados pelo autuante, levando em consideração a proporção do produto “seringas” sobre as vendas totais. b) CRÉDITO FISCAL EM VALOR SUPERIOR AO DEVIDO. Refeitos os cálculos pelo autuante, de acordo com a comprovação apresentada pelo defensor, ficando reduzido o débito originalmente apurado. 2. DIFERIMENTO. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. Os valores lançados representam o imposto correspondente às operações antecedentes cujo lançamento encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado. Infração comprovada. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Imposto apurado com base na escrita fiscal do contribuinte, inexistindo comprovação quanto ao recolhimento dos valores exigidos. Infração subsistente. Rejeitados o pedido de diligência solicitado e as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0112-03/10 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99 e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2007, exige R\$11.378.652,87 de ICMS, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de crédito do imposto relativo à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido. Refere-se à utilização de crédito presumido nas operações realizadas com seringas e simultaneamente, o autuado se creditou do imposto relativo às aquisições de

mercadorias e serviços tomados vinculados às saídas com crédito presumido, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$8.249.433,45. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2: Utilização de crédito presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Consta a informação de que, pelo Decreto 7725/99 e posteriores alterações pelos Decretos 8375/02 e 8665/03, foi concedido o crédito resumido no valor equivalente a 70% do imposto incidente nas saídas de seringas correspondente ao período de janeiro a setembro de 2003 e 100% a partir deste período. Porém, constatou-se que foram utilizados nos exercícios de 2005 e 2006, créditos presumidos em valores superiores nos livros RAICMS. Valor do débito: R\$3.100.910,44. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Refere-se ao ICMS diferido sobre refeições dos meses de novembro e dezembro de 2006, devidamente escriturados no livro RAICMS. Valor do débito: R\$2.155,08. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de setembro a dezembro de 2006. Valor do débito: R\$26.153,90. Multa de 150%.

A 3<sup>a</sup> JJF decidiu pela procedência parcial do lançamento fiscal proferindo a seguinte Decisão, após análise das razões apresentadas pelo autuado, da informação fiscal e de diligência saneadora.

*Nas razões de defesa, o autuado cita o art. 150 do CTN e apresenta o entendimento de que não é razoável que após anos no ramo em que atua, seja surpreendido por uma autuação que envolve os exercícios de 2003 a 2006. Depreende-se que o autuado está suscitando preliminar de decadência do imposto exigido.*

*Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada alegação de decadência com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2003 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2008. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2007, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.*

*No mérito, a primeira infração trata de crédito fiscal indevido, em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de crédito do imposto relativo à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido. O autuado utilizou crédito presumido nas operações realizadas com seringas e, simultaneamente, creditou-se do imposto relativo às aquisições de mercadorias e serviços tomados vinculados às saídas com crédito presumido, no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006.*

*O art. 4º e seu parágrafo único do Decreto nº 7.725/99, prevê a possibilidade de utilização pelo fabricante, de crédito fiscal presumido apurado sobre o valor do ICMS incidente, nas saídas de seringas, vedando a utilização de crédito do imposto relativo à aquisição real ou simbólica de mercadorias bem como serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido.*

*Em sua impugnação, o autuado cita o art. 93 do RICMS/BA e alega que, por uma interpretação literal ou uma interpretação sistemática, chega-se à conclusão de que insumo não é mercadoria. Assegura que a não-cumulatividade do ICMS faz nascer para os contribuintes, quando da entrada de insumos ou de mercadorias já prontas em seu estabelecimento ou na aquisição de serviços tributados pelo imposto, um crédito contra o sujeito ativo.*

*Entendo que não assiste razão ao defendente, haja vista que de acordo com o § 4º do art. 1º do RICMS/BA, “Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento”. Portanto, o insumo adquirido para a fabricação dos produtos comercializados pelo autuado é considerado mercadoria, e em razão de sua aquisição o contribuinte tem direito ao crédito fiscal correspondente, devidamente destacado no respectivo documento fiscal.*

*O autuado utilizou o benefício fiscal do crédito presumido calculado sobre o valor do imposto, nas saídas de seringas, e no dispositivo da legislação tributária que concedeu o mencionado crédito, prevê a condição de o*

contribuinte não utilizar crédito do imposto relativo à aquisição real ou simbólica de mercadorias bem como serviços tomados, vinculados às saídas das seringas com crédito presumido. Portanto, não se trata de negar aplicação do princípio da não-cumulatividade, como alegou o defendant.

Em relação aos cálculos, o defendant alegou que houve erro por parte do autuante quando da apuração do valor do ICMS a recolher, tendo em vista que o mesmo verificou a quantidade de mercadorias vendidas pelo impugnante em um mês e, levando em consideração a quantidade de seringas vendidas naquele período, estabeleceu um percentual para calcular o crédito correspondente aos insumos adquiridos para a produção de seringas.

O defendant entende que o percentual de seringas vendidas no mês não equivale necessariamente ao percentual de insumos utilizados para a sua produção e não representa o percentual do crédito que deveria ter sido estornado pelo autuado. Diz que não é possível identificar a quantidade de insumo efetivamente aplicado na produção de seringas e aquele aplicado na produção de outras mercadorias. Entende que, se persistir a cobrança do ICMS, o cálculo deverá, pelo menos, obedecer à lógica indicada nos Relatórios Gerenciais apresentados juntamente com as informações do livro Registro de Apuração do ICMS.

Quanto a esta alegação, o presente processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, tendo sido informado pelo diligente no PARECER ASTEC Nº 009/2010 (fls. 1169 a 1171), que todos os valores discriminados nos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 18 a 26 do PAF) são integralmente convergentes e coincidentes com os escriturados nos livros RAICMS do período fiscalizado, 2003 a 2006. Diz que o autuante apurou o percentual de participação de vendas do produto “seringas” em relação às vendas totais de cada mês; foi calculado o quociente entre o total das vendas de seringas e o total de todas as vendas realizadas em cada período de apuração mensal. Assegura que o percentual de participação foi corretamente calculado; que o autuante considerou a opção de o contribuinte utilizar o benefício fiscal do “crédito presumido das seringas”, manteve este crédito e exigiu na infração 01 a parcela atinente à proporção das vendas de seringas em relação ao total das saídas.

Em relação à revisão efetuada pelo autuante, o diligente conclui, informando que os créditos fiscais presumidos utilizados indevidamente foram calculados de acordo com a determinação expressa no Decreto 7.725/99.

Quanto ao argumento do autuado de que, se persistir a cobrança do ICMS, o cálculo deverá, pelo menos, obedecer à lógica indicada nos Relatórios Gerenciais apresentados juntamente com as informações do livro Registro de Apuração do ICMS, o preposto da ASTEC informou que restou evidenciado que, se aplicado o método sugerido pelo defendant na apuração dos créditos fiscais presumidos utilizados indevidamente, resulta em agravamento dos valores apurados originalmente pela fiscalização em todos os exercícios fiscalizados.

O autuado também alegou que não seria possível proceder à cobrança do imposto, porque a SEFAZ/BA já homologou expressamente o lançamento, tendo em vista que a partir do exercício de 2009 outras fiscalizações foram realizadas e o defendant nunca foi orientado a estornar tais créditos ou retificar sua escrita, levando à conclusão de que este órgão já homologou expressamente os lançamentos feitos neste período. Entretanto, a Fazenda Estadual tem o direito de apurar, em qualquer época, enquanto não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de quaisquer elementos que possam configurar obrigações tributárias, mesmo após a realização de ações fiscais anteriores.

Na informação fiscal prestada às fls. 1134 a 1147 dos autos, o autuante analisou os argumentos e documentos apresentados pelo defendant em relação ao equívoco nos relatórios gerenciais, acusando que houve digitação errônea de um código fiscal da operação (códigos fiscais 5922 e 6922 quando os códigos corretos são 5116 e 6116). Disse que com esta mudança, a infração 02 fica reduzida de R\$3.100.910,44 para R\$759,50 e a infração 01 sofre um aumento de R\$8.249.433,45 para R\$9.787.833,85.

Considerando que os lançamentos das infrações 01 e 02 são autônomos, e que no julgamento é vedado majorar o imposto constante no Auto de Infração, devem ser mantidos os valores lançados originariamente na primeira infração, representando-se à repartição fiscal para, mediante nova ação fiscal, proceder à verificação da existência de valores a serem lançados, podendo o contribuinte, antes de nova ação fiscal recolher o valor devido.

Assim, tendo em vista que foi assegurado ao contribuinte o direito ao crédito presumido nas operações realizadas com seringas, concluo que é cabível o estorno proporcional quanto aos demais créditos relacionados às mencionadas mercadorias, tendo sido apurado por meio de diligência realizada pela ASTEC que estão corretos os cálculos efetuados pelo autuante, concludo pela procedência da exigência fiscal deste item do presente Auto de Infração.

Infração 02: Utilização de crédito presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Consta a informação de que, pelo Decreto 7725/99 e posteriores alterações pelos Decretos 8375/02 e 8665/03, foi concedido o crédito presumido no valor equivalente a 70% do imposto incidente nas saídas de seringas correspondente ao período de janeiro a setembro de 2003 e 100% a partir deste período. Porém, constatou-se

que foram utilizados nos exercícios de 2005 e 2006, créditos presumidos em valores superiores nos livros RAICMS.

De acordo com as razões de defesa a exigência do imposto é resultado de equívoco na entrega de relatório gerencial por parte da empresa. A escrituração fiscal constante do livro RAICMS, referente aos controles de tomada de créditos presumidos pela venda de seringas nos anos de 2005 e 2006, está absolutamente regular e dentro das diretrizes legais; o erro no relatório “Relação de Vendas do Grupo Seringa” foi ocasionado por uma digitação errônea de um código fiscal da operação, haja vista que foi digitado equivocadamente os códigos fiscais 5922 e 6922, relativos aos lançamentos efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, lançamentos que não demonstram o destaque do ICMS incidente. O defendente diz que o correto teria sido a emissão do relatório com os códigos 5116 e 6116.

Considerando a alegação apresentada pelo autuado, e que foram anexados os novos relatórios de vendas do grupo seringas, o autuante analisou os argumentos e documentos apresentados pelo defendente em relação ao equívoco nos relatórios gerenciais, acusando que houve digitação errônea de um código fiscal da operação (códigos fiscais 5922 e 6922 quando os códigos corretos são 5116 e 6116), e disse na informação fiscal, que a fiscalização passou a adotar estes novos relatórios, tendo sido elaborados novos demonstrativos nos quais, não foi constatada qualquer diferença quanto ao exercício de 2005, e no exercício de 2006, apenas o valor de R\$759,50.

Vale salientar, que o autuado foi intimado da informação fiscal e não apresentou qualquer contestação ao novo valor apurado pelo autuante nos novos demonstrativos elaborados em função dos relatórios apresentados pelo defendente. Concluo pela procedência parcial desta infração, no valor de R\$759,50, referente ao mês 01/2006, conforme apurado pelo autuante à fl.1151 do PAF.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Refere-se ao ICMS diferido sobre refeições dos meses de novembro e dezembro de 2006, devidamente escriturados no livro RAICMS.

Conforme observado pelo autuante na informação fiscal, o autuado apresentou alegações em conjunto com a infração 04, fazendo referência às vendas efetuadas para outros Estados, mas percebeu que esta infração se refere ao ICMS diferido sobre aquisição de refeições nos meses de novembro e dezembro de 2006, devidamente escriturado no livro RAICMS, sem ter efetuado o recolhimento do imposto.

Observo que os valores lançados representam o imposto correspondente às operações antecedentes cujo lançamento encontrava diferido (refeições), em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado.

Como o defendente não apresentou qualquer comprovação de que recolheu o imposto exigido, e tendo sido feita a acusação fiscal de modo compreensível, entendo que a alegação defensiva constitui mera negativa do cometimento da infração, o que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação, nos termos do art. 143 do RPAF/BA. Infração subsistente.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de setembro a dezembro de 2006.

Em sua impugnação, o autuado alega que o imposto cobrado a título de substituição tributária não corresponde aos valores efetivos da operação de transferência da mercadoria. Diz que as operações que desencadeariam o recolhimento do ICMS pelos substituídos são fatos futuros, passíveis de não acontecerem ou ocorrerem de modo diferente do que fora previsto; que é improcedente a autuação, no que tange à falta ou insuficiência do ICMS incidente sobre as operações sujeitas à substituição tributária, porque esta sistemática de recolhimento do ICMS é ilegal e inconstitucional. Contesta a forma de apuração da base de cálculo, alegando que a fixação da base de cálculo do ICMS com base no PMC ou na sua falta com base na MVA, esquivando-se de calcular sobre o real valor da operação é totalmente ilegal e inconstitucional, porque o ICMS deve considerar o valor da operação e nunca o valor hipotético.

Na informação fiscal, o autuante rebate as alegações defensivas, dizendo que foi apurado o débito relativo à falta de recolhimento do ICMS retido correspondente os meses de setembro a dezembro de 2006, conforme anexos VII e VIII (fls. 265/266) do Auto de Infração, que discriminam os valores retidos, os recolhimentos efetuados e respectivas diferenças; as retenções sobre as mercadorias e também sobre serviços de transporte. Diz que não procede a alegação de ilegalidade da base de cálculo, e que no caso desta infração, os valores exigidos pela fiscalização foram apurados na própria escrituração fiscal do contribuinte, deduzindo-se os valores efetivamente pagos dos valores totais retidos.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente em relação ao art. 97, do RICMS-BA, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Considerando que se trata de exigência de imposto apurado pelo contribuinte em sua escrita, e que não foi comprovado o recolhimento dos valores exigidos, conluso pela subsistência desta infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO N°	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE	8.249.433,45
02	PROCEDENTE EM PARTE	759,50
03	PROCEDENTE	2.155,08
04	PROCEDENTE	26.153,90
TOTAL	-	8.278.501,93

De ofício, a 1ª Instância de Julgamento Fiscal recorreu da Decisão prolatada para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Ao tomar conhecimento da Decisão da 3ª JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1218/1254) objetivando a desconstituição do Auto de Infração.

Em relação à infração 1, afirma que não deve prevalecer o entendimento da 3ª JJF, pois a infração é totalmente improcedente conforme respalda a doutrina, legislação e jurisprudência. Transcrevendo o art. 4º e seu parágrafo único do Decreto nº 7.725/99, diz que o mencionado dispositivo legal veda a utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias vinculadas às saídas com crédito presumido, porém nada impõe sobre a vedação da manutenção do crédito quando decorrente de aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagens, caso concreto ocorrido. Que na condição de empresa industrial adquire de diversos fornecedores insumos, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens para emprego no processo de industrialização e produção de seringas. Desta forma, *pelo princípio da legalidade tributária, da tipificação cerrada e ainda pela hermenêutica jurídica é pacífico no ordenamento jurídico, e abraçado pela jurisprudência e doutrina, que insumos não se confundem com mercadorias.*

Nesta discussão, comenta a respeito do conceito de mercadoria e insumo. Transcreve as determinações do art. 1º, § 4º, do RICMS/BA e cita ensinamentos de Maria Helena Diniz para afirmar que o RICMS/BA adota uma definição distinta e singular para insumos, completamente diferente da adotada para mercadorias, sendo o ponto-chave para a qualificação da destinação do bem adquirido. Transcrevendo o que dispõe o art. 93 do mencionado Regulamento afirma, quer seja por uma interpretação literal ou uma interpretação sistemática, de que se chega à conclusão de que insumo não é mercadoria. Que embora a Constituição Federal – CF não crie tributos, delegando tal competência à Lei Complementar, entende que o poder de tributar não é de todo absoluto, pois vinculado com a hipótese de sua incidência indicada no próprio ordenamento jurídico e neste sentido, cita ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho para firmar de que *a vedação à manutenção do crédito relativo à aquisição de mercadorias no estabelecimento seja legítima contra este recorrente se faz necessário a perfeita subsunção lógica ou de tipicidade com a sua hipótese de vedação constitucionalmente e legalmente prevista.*

Passa, em seguida, a discorrer sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Diz que o crédito do ICMS não é um benefício fiscal, e sim, um direito que não pode ser submetido a condições. Salienta que a Lei Complementar nº 87/96 normatizou a sistemática de crédito de ICMS, estabelecendo como e quando existe, e em que situações o crédito é vedado, cabendo ao Estado tão-somente a competência para legislar, atribuindo crédito em situações nas quais este seria vedado. Porém, não permitiu, explicita ou tacitamente, o contrário, ou seja, que eles pudessem estabelecer qualquer restrição ao crédito além dos existentes na CF/88. Assim, ao restringir o seu direito à manutenção dos créditos de ICMS relativo a aquisição de insumos, a legislação o fez de forma inconstitucional, uma vez que impôs limitações à aplicação do mandamento constitucional não previstas pelo legislador ordinário. Nesta esteira de raciocínio invoca as determinações do art. 97, § 1º para afirmar que a norma veda a manutenção do crédito fiscal de mercadorias e não de insumos.

Alega ainda, que se deve observar que houve erro por parte do autuante quando da apuração do valor do ICMS a recolher e que os julgadores levaram em consideração, para proferirem a sua Decisão, o Parecer ASTEC que nada mais fez que, de modo simplório, concordar com a equivocada sistemática de apuração adotada pelo fiscal autuante, não levando em consideração os argumentos apresentados. Desta forma, entende necessário trazer, novamente seus argumentos iniciais para demonstrar que a sistemática de apuração adotada pelo fiscal autuante não reflete a realidade.

Diz que o autuante verificou a quantidade de mercadorias vendidas em um mês e, levando em consideração a quantidade de seringas vendidas naquele período, estabeleceu um percentual para calcular o crédito correspondente aos insumos adquiridos para a produção de seringas, que no entendimento do autuante, deveria ter sido estornado. Apresenta, como exemplo, o mês de fevereiro de 2003, e observa que o ICMS a recolher decorrente da venda de outros produtos, em muitos meses, é menor que o valor calculado a título de crédito de seringa a ser estornado. Diz que o erro do autuante deveu-se ao fato de não ter observado que o percentual de seringas vendidas no mês não equivale necessariamente ao percentual de insumos utilizados para a sua produção e não representa o percentual do crédito que deveria ter sido estornado pelo defensor, já que este valor não é possível identificar a quantidade de insumo efetivamente aplicado na produção de seringas e aquele aplicado na produção de outras mercadorias. Entende que, se o autuante persistir na cobrança do ICMS, o cálculo deverá, pelo menos, obedecer à lógica indicada nos Relatórios Gerenciais apresentados juntamente com as informações do livro Registro de Apuração do ICMS.

Assevera, em seguida, que mesmo não estivessem equivocados os cálculos do autuante, ainda, assim, não seria possível proceder à cobrança do imposto, porque o órgão já homologou expressamente o lançamento, tendo em vista que a partir do exercício de 1999 outras fiscalizações foram realizadas e o defensor nunca foi orientado a estornar tais créditos ou retificar sua escrita, sendo lícito constatar que o Órgão Fazendário expressamente homologou os lançamentos feitos neste período, e, portanto, foram tidos como pagos, conforme comando do art. 150 do CTN.

Em relação às infrações 3 e 4, inicialmente comenta sobre a sujeição passiva e diz que a unidade federativa somente tem competência para disciplinar as obrigações tributárias ocorridas internamente em seu Estado. Sobre as operações interestaduais somente é legítima e válida quando expressamente for objeto de Convênio celebrado entre os Estados, conforme art. 100 do CTN. Informa que as vendas objeto da autuação foram realizadas para contribuintes localizados fora do Estado, como faz prova o livro RAICMS, no período de setembro a dezembro de 2006. Diz que o autuante não observou que os Estados destinatários não são signatários de Convênio para substituição tributária e por isso, entende que não há competência legal deste órgão fazendário para lavrar Auto de Infração sobre as infrações indicadas. Neste sentido, cita o Acórdão JJF nº 0238-04/04. Pede o cancelamento da autuação, particularmente sobre as vendas realizadas para os Estados que denunciaram o Convênio ICMS 76/94. Quanto às demais vendas destinadas a contribuintes de outros Estados ou até mesmo dentro do próprio Estado, o recorrente afirma que sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações tributárias, conforme atesta o recolhimento do imposto. Informa que houve falha da autuação ao verificar os comprovantes de recolhimento, bem como a correta apuração da base de cálculo, pelo que pede a realização de diligência fiscal. Entende que se alguma diferença há a ser recolhida para qualquer Estado, lhe falta competência para figurar como responsável, conforme expressamente dispõe a LC 87/96 em seus arts. 5º e 6º.

Argumenta que, se for ultrapassada a preliminar suscitada, houve incorreta apuração da base de cálculo do imposto exigido por substituição tributária. Neste seu discurso, entende que os valores cobrados a título de substituição tributária não correspondem aos valores efetivos da operação de transferência da mercadoria, que devem corresponder à base de cálculo da tributação. Cita a Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/1993, o art. 150, § 7º da Constituição Federal, ensinamentos do Prof. Roque Antônio Carazza e diz que somente se admite a adoção do regime da substituição

tributária em relação a fato gerador que “deva ocorrer” e não a eventual possibilidade de existência de evento futuro, em relação ao qual o evento presente não tem uma vinculação funcional. Afirma que a manipulação da base de cálculo do ICMS – ainda que por Lei Complementar ou por Convênio entre os Estados – altera fatalmente a sua regra-matriz constitucional, deixando o contribuinte sob o império da insegurança jurídica e da ofensa a seus direitos. Assim improcedente a autuação no que tange à suposta falta ou insuficiência de recolhimento do ICMS incidente sobre operações envolvendo mercadorias sujeitas à substituição tributária (infração 4), uma vez que esta sistemática de recolhimento é ilegal e inconstitucional.

Passa, em seguida, a discorrer sobre a ilegalidade da adoção de base de cálculo presumida, a entendo como desrespeito ao critério material do tributo. Observa que o legislador com a intenção de atingir mais facilmente o consumidor final (o real contribuinte do ICMS) passou a lançar mão de uma presunção jurídica para o arbitramento da base de cálculo na substituição tributária, ao revés de buscar a realidade fática e o efetivo valor da operação de circulação e o uso de expressões “margem de lucro”, “valor agregado”, passou a ser corrente nas normas, a exemplo no Decreto-lei nº 406/68 (art. 2º, § 9º), Convênio ICM nº 66/88 (art. 17), na LC 44/83, e, no caso analisado, no Convênio ICMS 76/94. Afirma que este procedimento é a chamada pauta fiscal, que, mediante simples ato administrativo, se fixa o “provável” preço final que uma determinada mercadoria alcançará, utilizando, assim, este valor hipotético como base de cálculo do ICMS, o que é o caso das suas mercadorias comercializadas que possuem hipotéticos preços pré-definidos por autoridade competente batizados de Preços Máximos de Venda ao Consumidor (PMC). Nesta esteira, afirma que a fixação da base de cálculo do ICMS com base no PMC, ou na sua falta, com base na MVA é totalmente ilegal e inconstitucional, pois para o cálculo do ICMS deve se considerar o valor da operação e nunca um valor hipotético. Assim, seja pelo PMC ou MVA, quem erra na aplicação da base de cálculo é a fiscalização, pois a incidência tributária não pode ser aplicada sobre a presunção da ocorrência de fato gerador, inclusive já quantificado hipoteticamente, para que não gere insegurança jurídica com a exigência do tributo.

Afirma que, além das ofensas estruturais à regra-matriz do ICMS, é absurda a determinação da base de cálculo utilizando-se o PMC, pois tal procedimento somente subsiste legitimamente em um regime de alta intervenção estatal na economia. Observa que conceder a definição do preço único ou máximo de venda de cada produto, para dimensionamento da base de cálculo do ICMS, a simples atos normativos, implica delegar ao Poder Executivo a fixação da base de cálculo do tributo. Diz que pelo princípio da estrita legalidade em matéria tributária, é imperativo que a base de cálculo do tributo esteja prevista em lei. Assim, portarias e convênios nunca poderiam ser utilizados para tal finalidade. E, prossegue, mais veementemente quando o PMC é fixado ou sugerido por fabricante, mera pessoa de direito privado. Nesta esteira, transcreve as determinações do art. 97, do CTN.

Destaca, ainda, a incongruência existente na norma (art. 61, I, do RICMS/BA) ao eleger dois critérios quantitativos para fixação da base de cálculo do ICMS.

E, neste seu raciocínio, entende que a matéria ora discutida afronta o sistema constitucional do País (CF), que no seu art. 170, resguarda a livre iniciativa, a livre concorrência e o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de Órgãos Públicos, conforme extensamente debate para afirmar que o ICMS é imposto para ser suportado pelo consumidor final, para incidir sobre a circulação de mercadorias e quantificado sobre o efetivo valor desta operação (preço final de venda). Assim, em obediência ao princípio da verdade material deve-se buscar o valor da operação realizada com o consumidor final. Nesta esteira, colaciona entendimento de Marco Aurélio Greco e decisões do STJ em relação à cobrança do imposto apurada através de pauta fiscal para concluir que a cobrança ora em questão é ilegal e inconstitucional em face da consideração do PMC como base de cálculo do ICMS.

Atacando as multas aplicadas, diz que as mesmas afrontam as garantias constitucionais por ter caráter confiscatório, trazendo decisões do STF sobre a matéria e afirmado que se deve obedecer às determinações do art. 145, § 1º e art. 150, IV, da Constituição Federal. Atenta para o fato de que,

mesmo que a multa tenha caráter punitivo ela não pode gerar, ao contribuinte, a incapacidade de agir economicamente, devendo ser ela proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos.

A PGE/PROFIS (fl. 1258/1261) opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto. Ressaltando serem os argumentos do recorrente os mesmos apresentados quando de sua inicial, assim se posiciona:

*Da análise das razões expendidas no Recurso voluntário, consideramos ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido. Senão vejamos.*

*Compulsando os autos, verifica-se à saciedade que as imputações fiscais estão devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual, tendo sido, inclusive, realizada diligência fiscal com o fito de conferir os valores apurados pelo autuante. O lançamento tributário atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629, de 09.07.1999 e as multas aplicadas estão expressamente previstas na Lei nº 7.014/96.*

*Impende observar que todas as arguições de inconstitucionalidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que, falece competência a este Egrégio órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF.*

*A arguição de caráter confiscatório das multas não merece prosperar em razão do princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não abrigar as multas, cuja natureza jurídica implica em ato ilícito. Com efeito, as multas são dotadas de caráter punitivo e têm função educativa e protetora dos superiores interesses da sociedade.*

*Importante assegurar que a suposta homologação expressa aduzida pelo sujeito passivo não encontra amparo na legislação tributária vigente em decorrência do comando que se extrai do art. 150 do CTN. Com efeito, a homologação expressa só se materializa por ato inequívoco do Fisco que, tomado conhecimento do procedimento adotado pelo contribuinte, expressamente concorda e homologa. O lançamento por homologação é uma espécie de lançamento comum aos impostos indiretos, tal como se revela o ICMS.*

*Na hipótese em tela, o Fisco em momento algum realizou ato inequívoco concordando com a atividade do contribuinte, ainda que tenham sido realizadas fiscalizações apurando outras infrações fiscais. O lançamento ora hostilizado foi lavrado em 2007, apurando fatos geradores materializados nos exercícios de 2003, 2004 e 2005. Assim sendo, a atividade do Fisco foi exercida dentro do lapso temporal estabelecido na legislação tributária à homologação tácita do lançamento.*

*Cumpre observar que os argumentos lançados pelo recorrente com vistas a elidir a infração 01 não merecem acolhida por conta do disposto no art. 4º, § 4º vedar expressamente a utilização de crédito do imposto relativo à aquisição real ou simbólica de mercadorias bem como serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido.*

*Noutro giro, a ASTEC em Parecer nº 009/2010, analisa os documentos e os livros fiscais relativos ao período da autuação concluindo que todos os valores discriminados nos demonstrativos elaborados pelo autuante são integralmente convergentes e coincidentes com os escriturados nos livros de RAICMS do período fiscalizado, 2003 a 2006. Com efeito, restou assegurado ao sujeito passivo o direito ao crédito presumido nas operações realizadas com seringas, sendo cabível o estorno proporcional quanto aos demais créditos relacionados às mencionadas mercadorias.*

*No que concerne às infrações 02 e 03 recorrente não apresenta nenhum elemento capaz de modificar ou alterar o lançamento tributário original. Com efeito, o sujeito passivo não logra colacionar aos autos provas documentais capazes de comprovar o recolhimento do tributo. Considerando que se trata de imposto apurado e lançado pelo contribuinte em sua escrita fiscal, cujo recolhimento não foi objeto de comprovação, não há alternativa senão a de manutenção da exigibilidade das infrações fiscais.*

## VOTO

Observo que o recorrente trouxe preliminares de nulidade e atacou o mérito da autuação em relação às infrações 1, 3 e 4. Como na sua peça recursal tratou destes dois assuntos por cada infração, assim, também me posicionei.

A infração 1 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência da utilização de crédito presumido com vedação de crédito do imposto relativo à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido. Como descrito na infração imputada ao sujeito passivo, ele utilizou crédito

fiscal presumido nas operações realizadas com seringas e, simultaneamente, se creditou do imposto relativo às aquisições de mercadorias e serviços tomados vinculados às saídas com crédito presumido.

Assevera que já existia homologação expressa do lançamento ora hostilizado, tendo em vista que a partir do exercício de 1999 outras fiscalizações foram realizadas e nunca foi orientado a estornar tais créditos ou retificar sua escrita. Assim, considerava lícito constatar que o Órgão Fazendário expressamente homologou os lançamentos feitos neste período, e, portanto, foram tidos como pagos, conforme comando do art. 150 do CTN.

A suposta homologação expressa, aduzida pelo sujeito passivo, não encontra amparo na legislação tributária vigente em decorrência do comando que se extrai do art. 150 do CTN. Como bem pontuado pela nobre procuradora, *a homologação expressa só se materializa por ato inequívoco do Fisco que, tomando conhecimento do procedimento adotado pelo contribuinte, expressamente concorda e homologa*. No caso presente e, em nenhum momento o fisco estadual expressou qualquer ato concordando com os procedimentos adotados pela empresa, mesmo havendo sido realizadas outras fiscalizações e através de auditorias outras que não a ora hostilizada.

No mais, o Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2007, abrangendo os exercícios de 2003 a 2006, dentro, portanto, do lapso temporal estabelecido na legislação tributária à homologação tácita do lançamento.

Isso posto, o Estado, diante de circunstâncias e interesses da sua comunidade, pode particularizar segmentos econômicos. Desta forma, busca, por meios de suas políticas tributárias, trazer novos empreendimentos para o seu território ou mesmo expandir as atividades das empresas já aqui instaladas. O intuito é fomentar a economia. Assim, o incentivo/benefício fiscal é um regime especial de tributação que envolve uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal.

No presente caso, visando incentivar a fabricação de seringas, bolsas para coleta de sangue e seus componentes e bolsas de diálise peritoneal, optou por conceder ao fabricante destes produtos/mercadorias crédito presumido, ficando condicionado tal incentivo ao cumprimento da norma estabelecida, que deve ser interpretada literalmente, pois, no caso, ela deve proteger o ente tributante para que tais incentivos não sejam ampliados, descaracterizando a sua finalidade e onerando o Estado. E esta situação resta expressamente especificada no art. 111, II, do Código Tributário Nacional – CTN. A matéria em combate encontra-se regida no Estado da Bahia pelo Decreto estadual nº 7.725/99.

O Decreto Estadual nº 7.725/99, além de proceder à Alteração nº 14 no RICMS/BA alterou a redação do seu art. 4º que trata utilização de crédito presumido nas operações com seringas. O Decreto nº 8.375, de 22/11/02, DOE de 23/11/02, efeitos de 01/01/03 a 26/09/03 tinha a seguinte redação:

*"Art. 4º Nas operações com seringas, classificadas na NBM/SH sob o código 9018.31, e com bolsas para coleta de sangue e seus componentes e bolsas de diálise peritoneal (infusão e drenagem), classificados na NBM/SH sob o código 3926.90.90, produzidos neste Estado, o fabricante poderá utilizar, no período de apuração em que ocorrerem as referidas operações, crédito fiscal presumido no valor equivalente aos seguintes percentuais do imposto incidente nas saídas dessas mercadorias."*

*I - 100 % (cem por cento), de 01/09/99 a 31/12/99; - efeitos até 26/09/03  
II - 70% (setenta por cento), de 01/01/00 a 31/12/03."*

**Parágrafo único.** É vedado creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido de que trata este artigo.

Com o advento do Decreto nº 8.665, de 26/09/03, DOE de 27 e 28/09/03, efeitos a partir de 27/09/03, o citado artigo passou a ter a seguinte redação:

*Art. 4º Nas operações com seringas, classificadas na NBM/SH sob o código 9018.31, e com bolsas para coleta de sangue e seus componentes e bolsas de diálise peritoneal (infusão e drenagem), classificados na NBM/SH sob*

*o código 3926.90.90, produzidos neste Estado, o fabricante poderá utilizar, no período de apuração em que ocorrerem as referidas operações, crédito fiscal presumido no valor equivalente a 100% do imposto incidente nas saídas dessas mercadorias.*

**Parágrafo único.** É vedado creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, vinculados às saídas com crédito presumido de que trata este artigo.

Da análise dessas determinações legais, o recorrente, fabricante de seringas, tem o direito de utilizar crédito presumido no percentual de 100%. Entretanto, a ele estava vedada a utilização de quaisquer outros créditos vinculados a essas mercadorias (montante de ICMS incidente nas entradas de mercadorias).

O recorrente, diz, primeiramente, de que na condição de empresa industrial adquire de diversos fornecedores insumos, matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens para emprego no processo de industrialização. Em assim sendo, entende que, diante do princípio da legalidade tributária, da tipificação cerrada e ainda pela hermenêutica jurídica, insumos não se confundem com mercadorias.

Observo de que o fato gerador do ICMS, entre outros, tem por definição não somente a circulação de mercadoria, mas sim **as operações relativas** à circulação de mercadorias. Nele se encontra inserido o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra e venda ou qualquer outro negócio jurídico em que haja circulação econômica e jurídica.

Neste contexto, determina a Lei Complementar nº 87/96:

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

**I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares**

Estas determinações foram recepcionadas pela Lei Estadual nº 7.014/96 nos seus artigos 1º, assim dispõe:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

**I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;**

**§ 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.**

Em assim sendo, equivoca-se o recorrente em afirmar que matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens para emprego no processo de industrialização não podem ser considerados mercadorias. Inclusive, caso esta fosse a lógica da legislação posta, ou seja, insumos não serem considerados mercadorias, o recorrente não poderia, como fez, ter utilizado os créditos fiscais.

Afirma ainda o recorrente de que diante do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o crédito do ICMS não é um benefício fiscal, e sim, um direito. Salienta que a Lei Complementar nº 87/96 normatizou a sistemática de crédito de ICMS, estabelecendo as situações de vedação ao crédito fiscal, cabendo ao Estado tão-somente a competência para legislar, atribuindo crédito em situações nas quais este seria vedado. Assim, ao restringir o seu direito à manutenção dos créditos de ICMS relativo à aquisição de insumos, a legislação o fez de forma inconstitucional. E, adiante, invoca as determinações do art. 97, § 1º para afirmar que a norma veda a manutenção do crédito fiscal de mercadorias e não de insumos.

Não existe qualquer discordância de que o crédito do ICMS não é um benefício fiscal, e sim, um direito e, como tal o ente tributante somente pode vedá-lo na forma definida em lei. Porém, na presente lide não existiu qualquer vedação ao crédito tributário a que tinha direito o recorrente, ou seja, ele utilizou-se plenamente do seu direito. O que foi glosado foi o crédito fiscal utilizado

em duplicidade, ou seja, a empresa utilizou o benefício fiscal do crédito presumido e, concomitantemente, utilizou os créditos fiscais consignados nas notas fiscais de aquisições de mercadorias vinculadas às vendas de seringa. O Estado não pode conceder crédito fiscal presumido no valor equivalente a 100% do imposto incidente nas saídas das mercadorias objeto do benefício e ao mesmo tempo, não vedar aqueles pertinentes às aquisições das mercadorias vinculadas às vendas das tais mercadorias. Se assim fosse, estaria o Estado doando, sem causa, tributo a determinados contribuintes e onerando o cidadão baiano. E, como já explicitado, tratando-se de benefício/incentivo fiscal a norma deve ser interpretada literalmente.

E, nesta esteira, as determinações do art. 97, § 1º são pertinentes, já que aqui se trata de mercadorias.

No mérito, o recorrente novamente afirma que o percentual de seringas vendidas no mês não equivale necessariamente ao percentual de insumos utilizados para a sua produção e não representa o percentual do crédito que deveria ter sido estornado pelo autuado. Diz que não é possível identificar a quantidade de insumo efetivamente aplicado na produção de seringas e aquele aplicado na produção de outras mercadorias. Entende que, caso persista a cobrança do ICMS, o cálculo deverá, pelo menos, obedecer à lógica indicada nos Relatórios Gerenciais apresentados juntamente com as informações do livro Registro de Apuração do ICMS. E que a diligência requerida pela JJF para apurar essa sua alegação nada mais fez que, de modo simplório, concordar com a equivocada sistemática de apuração adotada pelo fiscal autuante, não levando em consideração os argumentos apresentados.

Não tem cabimento tal alegação e para que reste claro tal entendimento, transcrevo que disse o revisor fiscal no seu Parecer (Parecer da ASTEC nº 009/2010 - fls. 1169/1171).

*De posse dos livros RAICMS apresentados procedi, na forma determinada pelo relator, ao cotejo dos dados constantes dos demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 18 a 26, e que fundamentam e discriminam a exigência fiscal objeto da infração 01, bem como confrontei com os demais documentos e planilhas que já integram os autos.*

*Inicialmente, constatei que, efetivamente, todos os valores discriminados nos demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 18 a 26, atinentes às colunas “Vendas Totais”, “Crédito Presumido Utilizado” e “Crédito do ICMS” são integralmente convergentes e coincidentes com os escriturados nos livros RAICMS do período fiscalizado de 2003 a 2006 apresentados pelo autuado. A exemplo do mês de março de 2003, no qual encontrase registrado o total das saídas neste mês o valor de R\$5.537.115,15, fl. 0015 do livro nº de ordem 12, este mesmo valor figura no demonstrativo do autuante na coluna “Vendas Totais”, fls. 18. Assim, não resta dúvida alguma de que os valores discriminados nos demonstrativos elaborados pelo autuante, atinentes às colunas supra aludidas, são provenientes dos registros efetuados pelo próprio autuado em seu livro RAICMS.*

*No que diz respeito à coluna “Vendas Grupo Seringas”, cujos valores serviram de base para o percentual de “Participação Seringas” nas saídas totais de cada mês apurado, verifico que tais valores são oriundos da planilha elaborada e fornecida pelo autuado, fls. 27 a 74, a exemplo do valor R\$3.592.829,78, fls 19 e 42, referente ao mês de abril de 2004.*

*Depois de cotejar e confrontar com os documento que deram origem aos elementos que compõem a planilha elaborada pelo autuante, apurei que o percentual de participação de vendas do produto “Seringas” em relação às vendas totais de cada mês foi calculado por meio do quociente resultante do total das vendas de “Seringas” e o total de todas as vendas, realizadas em cada período de apuração mensal. Por isto, verifico que remanesce evidenciado nos autos que o percentual de participação foram corretamente calculado em relação às vendas totais.*

*Em relação aos créditos fiscais presumidos indevidamente utilizados apurados pelo autuante nos demonstrativos às fls. 18 a 26, que resultaram na exigência da infração 01, observo que foi mantido inalterado o os valores relativos aos “Créditos Presumidos Utilizados” lançados pelo contribuinte em seu livro de RAICMS, vez que foi considerado como crédito indevido o percentual de participação das “Seringas” sobre as vendas totais aplicado sobre o total de “Créditos por entradas / aquisições” lançado no livro RAICMS. Ou seja, o autuante considerou a opção do contribuinte de utilizar o benefício fiscal do “Crédito Presumido das Seringas”, manteve este crédito e exigiu na infração 01 a parcela atinente a proporção das vendas de seringas em relação a total das saídas, embutida no total dos créditos lançados por entradas / aquisições com crédito do imposto lançada indevidamente no “Crédito do Imposto” no RAICMS, em consonância com a vedação estatuída pelo DECRETO nº 7725/99, e suas alterações, a seguir transcrito o trecho pertinente.*

.....

*Em suma, dos exames realizados restou comprovado que, tanto os percentuais de participação do produto “Seringas” sobre as vendas totais, quanto os créditos fiscais utilizados indevidamente discriminados nos demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 16 a 26, foram calculados corretamente.*

*Depois de analisar as planilhas comparativas elaboradas pelo autuante em sua informação fiscal, fls. 1142 e 1143, incluindo a apuração das diferenças através do método sugerido pelo autuado, fl. 291, tomando como base o débito do ICMS gerado sobre as saídas totais e o débito de ICMS gerados na venda de “Seringas” - como sendo a forma correta de apurar as diferenças dos créditos fiscais presumidos utilizados indevidamente, apresentando, inclusive, exemplo relativo ao mês de fevereiro de 2003, verifiquei que, efetivamente, a utilização do método apresentado, apesar de não configurar incongruência conceitual alguma, resulta no agravamento do lançamento inicial, pois sofre influência mais significativa das diferentes alíquotas aplicadas nas saídas de 17 % e 12 %. Tanto é assim que nos exercícios de 2003 e 2004, a aplicação do método sugerido apresentou um aumento no crédito fiscal presumido indevidamente utilizado, respectivamente de R\$19.326,64 e R\$10.163,92. Já em relação aos exercícios de 2005 e 2006, as diferenças apuradas foram bem mais significativas, pois representaram um incremento, respectivamente de R\$1.195.726,53 e R\$472.012,94. Entretanto estas diferenças não decorreram exclusivamente da aplicação do método sugerido, eis que em sua defesa o autuado apresentou nova composição de vendas e saldo devedor do ICMS, conforme planilhas anexadas às fls. 505 e 595, que também repercutem na infração 02, reduzindo os valores lançados inicialmente pelo autuante.*

### **3- CONCLUSÃO**

*Em face do exposto, depois de cotejar os demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 18 a 26, com os livros RAICMS do período fiscalizado, conjuntamente com os demais elementos que compõem os presentes autos, constatei que estão corretos os percentuais de participação do produto “Seringas” sobre as vendas totais. Do mesmo modo, verifiquei que os créditos fiscais presumidos utilizados indevidamente foram calculados de acordo a determinação expressa no Decreto nº 7725/99.*

*Da análise empreendida nas peças que compõem os autos restou também evidenciado nos demonstrativos comparativos elaborados pelo autuante e integrante de sua informação fiscal, fls. 1142, 1143, 1148 e 1149 que, se aplicado o método sugerido pelo autuado na apuração dos créditos fiscais presumidos utilizados indevidamente resulta em agravamento dos valores apurados inicialmente pela fiscalização em todos os exercícios fiscalizados para a infração. Apesar de repercutir na apuração do débito objeto da infração 02, reduzindo substancialmente o valor lançado de ofício desta infração.*

E, ressalto quando da revisão do lançamento efetuada pelo próprio autuante, esta infração foi majorada de R\$8.249.433,45 para R\$9.787.833,85. A JJF, acertadamente, manteve o valor originalmente exigido representando à repartição fiscal para, mediante nova ação fiscal, procedesse à verificação da existência de valores a serem lançados, podendo o contribuinte, antes de nova ação fiscal recolher o valor devido, o que ora é ratificado.

Por tudo exposto, a Decisão da JJF é mantida.

A infração 3 trata da falta de recolhimento do ICMS por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Refere-se ao ICMS diferido sobre refeições. Na infração 4 se exige o ICMS retido pela falta do seu recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Rejeito o pedido de diligência formulado com base no que dispõe o art. 147, I, “b”, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

O recorrente ataca estas duas infrações como se elas tivessem a mesma natureza. Sucintamente afirma, para requerer a nulidade do lançamento fiscal, que a unidade federativa somente tem competência para disciplinar as obrigações tributárias ocorridas internamente em seu Estado. Como parte das vendas objeto da autuação foram realizadas para contribuintes localizados fora do Estado e não signatários de Convênio ICMS 76/94, a autuação não poderia subsistir. E, em relação às vendas destinadas a contribuintes de outros Estados ou até mesmo dentro do próprio Estado, diz que sempre cumpriu com suas obrigações tributárias, havendo falha da autuação ao verificar os comprovantes de recolhimento, bem como a correta apuração da base de cálculo. Afirma que se alguma diferença há a ser recolhida para qualquer Estado, lhe falta competência para figurar como responsável, conforme expressamente dispõe a LC 87/96 em seus arts. 5º e 6º.

Não tem qualquer pertinência a argumentação trazida pelo recorrente. Em primeiro, os argumentos apresentados não guardam qualquer relação com a infração 03, que trata da falta de recolhimento do imposto, por diferimento, em relação às aquisições de refeições. Em segundo, o levantamento fiscal e relativo à infração 4, conforme ANEXO VII e VIII (fl. 265/266), trata da apuração do ICMS devido a título de substituição tributária sobre vendas de mercadorias dentro do estado da Bahia, diferenças estas apuradas no cotejamento entre a escrituração realizada pelo recorrente no seu livro Registro de Apuração do ICMS – RAICMS e o imposto efetivamente recolhido. Foi exigida a diferença apurada. Portanto, aqui não se pode arguir falta de competência do Estado em exigir imposto de contribuintes estabelecidos em Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, nem tampouco que lhe falta competência para figurar no polo passivo da relação tributária.

No mérito, argumenta que houve incorreta apuração da base de cálculo do imposto exigido por substituição tributária. Nesta esteira de argumentação se insurge, de maneira minuciosa sobre a aplicação de MVA ou mesmo do PMC (quando se tratar de medicamentos) os entendendo ilegal e inconstitucional. Discorre sobre a ilegalidade da base de cálculo presumida a entendendo como desrespeito ao critério material do tributo, pois o que deve ser considerado é o preço da venda efetiva ao consumidor final. Entende ser o art. 61, do RICMS/BA incongruente e que toda esta matéria afronta o sistema constitucional do País (CF), especialmente as determinações do seu art. 170.

Diante dos procedimentos realizados pela fiscalização, diante do fato de que o imposto ora cobrado se refere àquele lançado pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal, somente posso tomar todos estes argumentos como procrastinatórios.

Na infração 3, o recorrente ao adquirir refeições para seus empregados subjuga-se à condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Estas são as determinações insertas no art. 342, 343, XVIII combinado com o art. 348, III, do RICMS/BA. Não trouxe ele qualquer prova de que recolheu o imposto ora devido.

Quanto à infração 4, o sujeito passivo não recolheu o imposto, que, anteriormente, havia retido como responsável tributário por substituição em vendas realizadas neste Estado. Os valores exigidos pela fiscalização foram apurados na própria escrituração fiscal do contribuinte, deduzindo-se os valores efetivamente pagos dos valores totais retidos.

Toda a demonstração dos débitos apurados para as infrações 3 e 4 encontra-se nos levantamentos fiscais constantes das fls. 265/266 dos autos. Caberia ao recorrente provar de que houve falha da autuação ao verificar os comprovantes de recolhimento.

Por fim, alega o recorrente a inconstitucionalidade das multas aplicadas, as entendendo de cunhos confiscatórios e inconstitucionais. Ressalto que é vedado a este CONSEF a competência de sua discussão, ao teor do art. 167, do RPAF/BA. No mais, elas estão previstas no art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Em vista do exposto, somente posso me alinhar com a Decisão ora recorrida em relação a essas infrações (infrações 3 e 4).

Voltando-me para apreciação do Recurso de Ofício interposto, este não merece reparo. A infração motivadora do Recurso de Ofício é aquela apontada no Auto de Infração como de nº 2 e se refere à utilização de crédito presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Consta a informação de que, pelo Decreto nº 7725/99 e posteriores alterações pelos Decretos nºs 8375/02 e 8665/03, foi concedido o crédito presumido no valor equivalente a 70% do imposto incidente nas saídas de seringas correspondente ao período de janeiro a setembro de 2003 e 100% a partir deste período. Porém, constatou-se que foram utilizados nos exercícios de 2005 e 2006, créditos presumidos em valores superiores nos livros RAICMS.

A empresa alega equívoco na entrega de relatório gerencial “Relação de Vendas do Grupo Seringa” por uma digitação errônea dos Códigos Fiscais nºs 5922 e 6922, relativos aos

lançamentos efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, lançamentos que não demonstram o destaque do ICMS incidente. O defendant diz que o correto teria sido a emissão do relatório com os Códigos nºs 5116 e 6116. Apresentou novos relatórios. O autuante analisou os argumentos e documentos apresentados pelo defendant em relação a tais equívocos e os acatou. Elaborou novos demonstrativos nos quais não foi constatada qualquer diferença quanto ao exercício de 2005, e no exercício de 2006, apenas o valor de R\$759,50. Diante das provas materiais apresentadas e sendo acatadas pelo próprio fiscal autuante, a JJF manteve o valor do ICMS apresentado após revisão fiscal.

Como os equívocos foram de ordem puramente material, somente posso me alinhar à Decisão recorrida.

Em vista de tudo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário interpostos, mantendo integralmente a Decisão recorrida e, recomendo a autoridade competente que, observado o prazo decadencial, implemente na ação fiscal em relação à infração 1, na forma já consignada na Decisão de 1ª Instância. Ressalto que pode o recorrente, querendo e antes do início de qualquer outra ação fiscal, recolher espontaneamente o imposto porventura devido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206886.0007/07-3, lavrado contra PLASCALP PRODUTOS CIRÚRGICOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$8.278.501,93, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.252.348,03 e 150% sobre R\$26.153,90, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII, “a” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a autoridade competente que, observado o prazo decadencial, implemente na ação fiscal em relação à infração 1, na forma já consignada na Decisão de 1ª Instância.

Sala das Sessões do CONSEF 08 de junho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS