

PROCESSO - A. I. Nº 206855.0007/10-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MEDICAL EXPRESS COMERCIAL LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3º JF nº 0167-03/11
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 11/07/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0194-11/12

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS [PRODUTOS FARMACÊUTICOS] ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Refeitos os cálculos, excluindo-se os valores relativos a mercadorias procedentes de Estado signatário do Convênio ICMS 76/94 (Pernambuco), por inobservância às regras atinentes à atribuição da responsabilidade supletiva, de acordo com a legislação da época. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Efetuada revisão do lançamento, para exclusão de mercadorias cujas operações são isentas. Infrações elididas em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado para esta Câmara pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual formalizou Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, em face da Decisão exarada no Acórdão JF Nº. 0167-03/11, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2010, para cobrar ICMS, no valor de R\$135.484,45, acrescido de multa de 60%, em decorrência do lançamento de três infrações, sendo objeto do presente Recurso as imputações rotuladas com os nºs 2 e 3:

INFRAÇÃO 2. Recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 88 e 89” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado tributo no valor de R\$102.909,11, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento de ICMS em decorrência da realização de operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo lançado imposto no valor de R\$26.231,26, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls. 725/732, tendo o autuante prestado a informação fiscal de praxe (fls. 765/768).

Em seguida, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na seguinte literalidade:

“Este Auto de Infração compõe-se de 3 itens. Foram impugnados apenas os itens 2º e 3º.

O lançamento do item 2º diz respeito a recolhimento de ICMS devido por antecipação efetuado a menos, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS.

O autuado argumenta que deve ser excluída a sua responsabilidade relativamente às mercadorias provenientes do Estado de Pernambuco, haja vista que o Convênio ICMS 76/94 determina que nestes casos a responsabilidade pelo imposto é do industrial fabricante. Chama a atenção para a regra do art. 371 do RICMS.

O fiscal autuante na informação contrapôs que não acata tal argumento porque não foi mencionada a responsabilidade supletiva do adquirente na hipótese de o vendedor não reter o imposto, e, não tendo a empresa vendedora retido o imposto, caberia ao autuado fazer a necessária antecipação.

É irrelevante se na imputação foi ou não mencionada a responsabilidade supletiva, pois esta se encontrava prevista na legislação, e a norma jurídica vigente incide independentemente da vontade da autoridade fiscal. O nobre autuante deixou de atentar para a regra do § 1º do art. 125 do RICMS. Esse dispositivo se encontra revogado. Porém estava em vigor na época dos fatos. Note-se que o lançamento do item 2º abrange o período de fevereiro de 2008 a dezembro de 2009, e o § 1º do art. 125 do RICMS estava em vigor, pois foi revogado pela Alteração nº 139 (Decreto nº 12.444, de 26.10.10).

A Bahia e Pernambuco são signatários do Convênio ICMS 76/94, para efeitos de substituição tributária nas operações com medicamentos. O pagamento do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outros Estados está disciplinado no art. 125 do RICMS. A redação desse artigo vigente à época dos fatos em exame previa que, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outra unidade da Federação, o tributo deveria ser recolhido por antecipação pelo destinatário (inciso II), sendo que, havendo convênio ou protocolo da Bahia com a unidade federada de origem (alínea “i”), se o substituto tributário (o remetente, no Estado de origem) não fizesse a retenção do imposto ou a efetuassem em valor inferior ao estabelecido no acordo interestadual, deveria ser “observado o disposto no § 1º” (item 1 da alínea “i”).

É preciso então fazer a interpretação sistemática do art. 125, II, “i”, 1, do RICMS, pondo-se em relevo a expressão constante no final do item 1 da alínea “i”: “... observado o disposto no § 1º”.

Para atribuição da responsabilidade supletiva ao destinatário das mercadorias, nos termos do “caput” do § 1º do art. 125, relativamente ao imposto devido por substituição nas operações interestaduais, havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e o Estado de origem, tal medida somente era aplicável não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II do art. 125.

Ainda segundo o mesmo § 1º, uma vez não sendo possível, por qualquer motivo, a cobrança imposto do sujeito passivo por substituição, poderia ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário das mercadorias, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidos no RPAF, sendo que, de acordo com o inciso I, só deveria ser adotado este procedimento depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deveria ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda (quando a matéria estiver afeta ao Poder Judiciário) ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos.

Prosseguindo a leitura, previa ainda o § 1º, no inciso III, que, iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal deveria anexar o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tivesse sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.

Nada disso foi feito.

Poder-se-ia questionar a regra do § 1º do art. 125, em face do verbo “poderá”, que numa interpretação apressada daria a impressão de que seria opcional a emissão da Notificação Fiscal, não havendo então necessidade de anexar prova alguma do procedimento adotado pela fiscalização relativamente aos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva.

Ocorre que o verbo “poderá” tem outro sentido. Para se compreender o sentido do verbo “poderá”, é preciso atentar para a regra do inciso II do § 1º, segundo o qual a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição.

Agora, sim, fica compreensível o sentido do verbo “poderá”: a) o Estado pode emitir Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, desistindo de cobrar o imposto do substituto tributário; b) ou então pode deixar de emitir a Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, caso em que continuará adotando as medidas cabíveis visando cobrar o imposto do substituto tributário.

De fato, não poderia ser diferente, ou seja, não se admitiria que o Estado cobrasse o imposto dos dois – do substituto e do substituído.

Aí está o sentido do verbo poderá, que traduz a faculdade de o Estado cobrar o imposto de um ou de outro.

Em suma, o fiscal deixou de observar que no caso de mercadorias sujeita a substituição tributária provenientes de Estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, não tendo sido antecipado o ICMS ou tendo o imposto sido antecipado a menos, deve ser expedida Notificação Fiscal, na forma, prazo e condições previstos no RPAF, intimando o estabelecimento destinatário, de acordo com o § 1º do art. 125 do RICMS, no sentido de que efetue, espontaneamente, o pagamento do tributo por antecipação, atribuindo-se-lhe

a chamada responsabilidade supletiva. Somente se o destinatário deixar de atender à aludida Notificação é que se lavra Auto de Infração. Isso não foi observado neste caso.

São nulas, conseqüentemente, as parcelas do lançamento do item 2º relativas a mercadorias procedentes de Pernambuco, por ilegitimidade passiva: como a lei baiana, respaldada no Convênio ICMS 76/94, atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, o tributo porventura devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos na Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, sendo incabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Não foi observado o devido procedimento legal. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “b”, do RPAF.

A repartição competente examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal relativamente às mercadorias procedentes de Pernambuco. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

O demonstrativo do débito do item 2º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

Permanecem imutáveis os valores relativos ao exercício de 2008, no total de R\$ 42.947,45.

No mês de fevereiro de 2009 não há reparos a fazer, mantendo-se o imposto no valor de R\$ 99,31 (fls. 138-139).

Do imposto lançado no mês de março de 2009, no valor de R\$ 588,69, excluindo-se as parcelas relativas à Nota Fiscal 143 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 573,75 (fl. 139), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 14,94.

Do imposto lançado no mês de abril de 2009, no valor de R\$ 4.156,49, excluindo-se as parcelas relativas à Nota Fiscal 229 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 1.619,07 (fls. 139/141), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 2.537,42.

Relativamente ao mês de maio de 2009, o imposto apurado pela fiscalização foi de R\$ 24.067,93 (fls. 141-142). Excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 327 e 373 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 7.860,60, restava a pagar imposto no valor de R\$ 16.207,33. Como o contribuinte pagou naquele mês R\$ 21.598,13 (fls. 141-142), conseqüentemente pagou imposto a mais no valor de R\$ 5.390,80, não havendo por conseguinte nada a ser lançado neste Auto.

No mês de junho de 2009, o imposto apurado pela fiscalização foi de R\$ 51.648,56 (fls. 142-143). Excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 491, 496 e 521 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 5.150,42, restava a pagar imposto no valor de R\$ 46.498,14. Como o contribuinte pagou naquele mês R\$ 49.626,35 (fls. 142-143), conseqüentemente pagou imposto a mais no valor de R\$ 3.128,21, não havendo por conseguinte nada a ser lançado neste Auto.

No mês de agosto de 2009, o imposto apurado pela fiscalização foi de R\$ 34.692,21 (fl. 143). Excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 889, 904 e 956 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 6.085,72, restava a pagar imposto no valor de R\$ 28.606,49. Como o contribuinte pagou naquele mês R\$ 28.894,64 (fls. 143), conseqüentemente pagou imposto a mais no valor de R\$ 288,15, não havendo por conseguinte nada a ser lançado neste Auto.

Do imposto lançado no mês de setembro de 2009, no valor de R\$ 3.056,95, excluindo-se a parcela relativa à Nota Fiscal 1286 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no valor de R\$ 2.513,57 (fls. 143-144), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 543,38.

No mês de outubro de 2009, do imposto lançado no valor de R\$ 11.548,89, excluindo-se as parcelas relativas às Notas Fiscais 1228, 1229 e 1558 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 850,07 (fls. 144-145), resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 10.698,82.

No mês de dezembro de 2009, foi lançado imposto no valor de R\$ 30.221,75. Desse valor devem ser excluídas: a) as parcelas relativas à Nota Fiscal 1774 de Descarpack, estabelecida em Pernambuco, no total de R\$ 4.543,01 (fls. 145/147); b) os valores relativos às Notas Fiscais 14855, 14856 e 14857, haja vista que o fiscal autuante na informação reconheceu que foi feita prova do pagamento da antecipação de ICMS a elas referente, tendo proposto que se excluísse do débito do mês de dezembro de 2009 o valor de R\$ 25.079,62. Desse modo, resta a ser lançado imposto no valor de R\$ 599,12.

Em suma, os valores remanescentes do imposto do item 2º são estes:

- exercício de 2008 (sem alteração): R\$ 42.947,45;
- fevereiro de 2009: R\$ 99,31;
- março de 2009: R\$ 14,94;
- abril de 2009: R\$ 2.537,42;
- setembro de 2009: R\$ 543,38;
- outubro de 2009: R\$ 10.698,82;
- dezembro de 2009: R\$ 599,12;

Total: R\$ 57.440,44.

Quanto ao item 3º, o fiscal autuante acatou as razões da defesa sem ressalvas, no sentido de que, do total lançado, no valor de R\$ 26.231,26, fossem excluídas as parcelas relativas a atadura gessada, cujas operações são isentas de ICMS, nos termos do art. 24 do RICMS, restando a ser lançado o valor de R\$ 12.000,66.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos.”

Em decorrência da desoneração do sujeito passivo ultrapassar o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 3ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

Constam dos autos, às fls. 794/796, documentos extraídos do SIGAT, informando o parcelamento parcial do débito.

VOTO

Consoante relatado, visa o presente Recurso de Ofício submeter à apreciação da segunda instância a Decisão da 3ª JJF que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado para cobrar o recolhimento a menos do imposto devido por antecipação, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos termos do art. 353 do RICMS/BA, bem como a falta de recolhimento de ICMS em decorrência da realização de operações tributáveis como se não tributáveis fossem, regularmente escrituradas.

Após exame da procedimentalidade, constato que, efetivamente, a Decisão recorrida se apresenta irretocável, na medida em que, conforme consignado no Relatório, o Relator, de forma clara e objetiva, traçou os fatos, analisou os documentos e a legislação pertinente, efetuando as reduções cabíveis, concluindo pela procedência parcial das infrações em discussão.

Nesse contexto, sem margem a dúvidas, verifico que as reduções efetuadas pela Primeira Instância decorreram do acolhimento das argumentações defensivas apresentadas pelo autuado, parcialmente acolhidas pelo próprio autuante (informação fiscal de fls. 765/768, acompanhada de novos demonstrativos de débito) e da correta interpretação, pelo relator, da legislação aplicável à época dos fatos geradores do lançamento fiscal.

Assim é que, no tocante à infração 2, acolheu a JJF os valores reduzidos pelo autuante, bem como foram excluídas da imputação as parcelas referentes às mercadorias, cujo valores constavam da base de cálculo, e procediam do Estado de Pernambuco, por ilegitimidade passiva, porquanto a legislação do Estado da Bahia, à época, apoiada no Convênio ICMS 76/94, atribuía ao remetente a qualidade de substituto tributário, sendo o tributo, nas operações envolvendo adquirentes situados na Bahia, de responsabilidade do substituto tributário, fato que, no presente caso, torna incabível a cobrança de valores do contribuinte substituído, em decorrência do que estabelecia a norma específica, *verbis*:

Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:

(...)

II - na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:

(...)

i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:

I - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuá-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;

(...)

§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:

I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:

Com efeito, encontrando-se comprovado nos autos que a autuação abrange período de vigência da norma antes transcrita, desconsiderada na ação fiscal, dúvidas inexistem de que se apresenta correta a Decisão da JJF, promovendo a redução dos valores da infração 2 para R\$57.440,44, de acordo com o demonstrativo de fl. 801.

De igual sorte, no que pertine à infração 3, acertadamente a JJF encampou a manifestação do autuante, o qual, por sua vez, acatou as razões de defesa do autuado, no sentido de excluir da autuação os valores das parcelas referentes ao produto “atadura gessada”, que tem as operações isentas de ICMS, de acordo com o artigo 24 do RICMS/BA, permanecendo para a imputação o valor de R\$12.000,66.

Concludentemente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 3ª JJF, mantendo incólume a Decisão recorrida, por se encontrar em consonância com o Direito e a Justiça, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206855.0007/10-5**, lavrado contra **MEDICAL EXPRESS COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$75.785,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA DULCE HASSLMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS