

**A. I. N °** - 206882.0911/07-0  
**AUTUADO** - CREMER S. A.  
**AUTUANTE** - LÍCIA MARIA ROCHA SOARES  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 08.08.2012

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/12**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Faltam nos autos elementos capazes de configurar a infração imputada ao sujeito passivo. Há dúvida, especialmente, quanto aos valores das imputações, segurança em relação à base de cálculo e ao imposto exigido. Embora, em princípio, esses vícios pudessem ser saneados, ficou evidenciada nos autos a impossibilidade prática de remediar o procedimento, dada a natureza dos vícios assinalados, fato comprovado mediante diligências realizadas pela ASTEC/CONSEF. Recomendada a renovação do procedimento fiscal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/2007, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$14.646,06, em decorrência de:

1- Reter e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$ 9.922,51;

2- Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, no valor de R\$ 4.723,55.

Consta ainda das imputações que se trata de contribuinte inscrito na condição de filial de estabelecimento industrial situado em outro estado.

O autuado às folhas 2.369/2.378 impugnou o lançamento tributário, argumentando preliminarmente que não resta configurado qualquer ilícito penal tributário, por não ter havido falta de recolhimento de valor retido, observando que, de acordo com os termos do artigo 83 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos crimes contra a ordem tributária em geral e que se encontra plenamente em vigor, apenas após o término do procedimento administrativo poderá ser efetuada, se for o caso, a representação fiscal ao MP, citando julgados do STF sobre o tema. Diz que se deve primeiro aguardar o transcorrer de todo o procedimento administrativo, para, caso sejam considerados improcedentes os argumentos levantados pelo requerente, possam ser tomadas as atitudes que se julgar cabíveis.

Sobre o mérito discorre sobre a inexistência das infrações, argumentando que pelas planilhas juntadas pela fiscalização para apuração das supostas diferenças e valores não retidos/recolhidos, percebem-se os equívocos cometidos pela autoridade fiscal, entre eles o fato da fiscalização aplicar a substituição tributária para todos os itens classificados na NCM 6209, não observando a descrição das mercadorias, que, segundo o Regulamento de ICMS da Bahia, a exemplo do Convênio que determina a substituição tributária para os produtos farmacêuticos, que lista exaustivamente os produtos sujeitos a tal incidência, conforme consta no art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/BA. Portanto, a ST somente pode ser calculada sobre os produtos da lista. Todavia, a

fiscalização, não atentando para a descrição das mercadorias, considerou para fins do cálculo da ST, todos os itens classificados na NCM 6209.

Acrescenta que segundo tabela de IPI, constante também no site da Secretaria da Receita Federal, o referido código tem classificação bastante abrangente, sendo que as fraldas que estão sujeitas à substituição tributária tem classificação fiscal no código específico- 62092000 (de algodão). Contudo, a classificação fiscal não é específica para fraldas, abrangendo vários outros itens relacionados pela legislação como sujeitos à substituição tributária, tal sistemática não pode ser aplicada a eles. Com isso, foi apurado imposto decorrente de substituição tributária sobre produtos não sujeitos a tal sistemática, sendo o caso da toalha de luxo, classificada no NCM 62092000 (vestuário e seus acessórios, para bebês, de algodão), mas não constando a toalha de luxo como item sujeito à substituição tributária, assim como outros itens como espécule vaginal (NF's 34072, 34198, 36137, 36208, 36209, 34384 e 38074, para exemplificar), termômetro (NF's 38357, 39983, 40003 e 40004, para exemplificar) e sabonete (NF 44538, para exemplificar), também não estão sujeitos à sistemática da substituição tributária por total falta de previsão legal para tanto, estando indevidos os valores exigidos.

Alega outro equívoco cometido pela fiscalização consiste na utilização incorreta de base de cálculo dos produtos "soro fisiológico" e "laboriodine", posto que esses produtos têm preço de venda máximo ao consumidor definido por tabela emitida pelo GUIA FARMACÊUTICO BRASÍNDICE, que foram usados pelo contribuinte para apuração do imposto devido, afastando a utilização da margem de valor agregado prevista apenas para os casos em que não houver a fixação de preço.

Diz que os procedimentos adotados pela empresa decorrem das normas previstas no artigo no art. 61, inciso I do RICMS/BA. Destaca trechos do Acórdão nº 0099/01, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no processo decorrente do AI nº 206930.0001/00-0, que diz: "*A base de cálculo para fins de retenção do imposto deve ser o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído, sugerido pelo fabricante.*" Conclui que, havendo preço máximo estipulado, deve ser este o valor para fins de apuração da base de cálculo da ST, sendo os valores de imposto exigidos em relação a tais itens se mostram totalmente indevidos.

Aduz que outra situação que se apura é a exigência de ICMS Substituição Tributária sobre produtos vendidos a consumidores finais. Observa que a Substituição tributária se presta para antecipar o valor do imposto devido pelas operações de venda subsequente; não havendo operação subsequente, como é o caso das vendas efetuadas a consumidor final, não há que se falar em substituição tributária. Cita o art.353, do RICMS/BA que fala sobre o tema.

Diz que, caso não seja cancelado o presente ato fiscal em virtude dos motivos expostos, importa destacar que a fiscalização relacionou itens em duplicidade nas notas fiscais nº 30465 (item 165869), 30579 (item 173765), 30620 (item 198522), 30636 (item 173765), 30659 (item 198522), 30685 (itens 198454 e 198522), 30689 (item 198454), 30759 (item 198454), anexando cópias dessas, observando que devem ser excluídos tais valores exigidos em duplicidade.

Questiona a multa aplicada, dizendo ser incabível, posto que, pelo entendimento da empresa, não deixou de recolher tributos devidos aos cofres públicos, não devendo ser imputado qualquer multa. Mesmo se tivesse havido alguma infração, a exigência de multa de 60% sobre o valor da operação é, além de ilegal é inconstitucional, sendo a imposição de multa que não mantém qualquer proporcionalidade com eventual falta cometida em retirada de patrimônio sem causa justificada, descumprindo regra contida no art.5º, inc. XXII, da Constituição Federal. Também o disposto no inc. IV do art. 150 da Constituição Federal veda a utilização de tributo com efeito de confisco, entendimento inclusive manifestado pelo STF no julgamento de pedido de medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 1075, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio contra Lei Federal nº 8.846/94.

Alega que o uso da taxa SELIC não pode ser usada para cálculo de juros moratórios, pois consiste numa forma de juros remuneratórios, como vem decidindo o TRF da 4ª Região- AC nº

1998.04.01.021885-6, in DJU 2, de 02/04/99, p.738). E, no caso dos tributos, são devidos apenas juros de mora, ou seja, em decorrência do pagamento tardio de obrigação tributária, servindo como complemento indenizatório da obrigação principal. Desta forma, os juros deverão ser reduzidos à alíquota permitida pela Constituição Federal e legislação infra-constituição: 1% ao mês.

Ao final, requer o cancelamento o Auto de Infração em sua totalidade; que caso se entenda subsistente a exigência sejam excluídos os valores cobrados em duplicidade, conforme acima especificado e que sejam excluídas as parcelas relativas à multa e aos juros moratórios, limitando estes últimos em 1% ao mês.

A autuante ao prestar informação fiscal, folha 2432, diz que inicialmente o autuante apresentou fartas considerações acerca do tema “crime contra a ordem tributária”, não entendendo como isto pode estar relacionado ao PAF, portanto deixa de se manifestar sobre o mesmo.

Em relação a infração 01, observa que foi apurado que o contribuinte reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes na venda para contribuintes localizados neste Estado, tendo o contribuinte, em contrapartida, apresentado uma relação de clientes não contribuintes- consumidores finais – que alega terem adquiridos, porém sem apresentar qualquer demonstrativo que elida o reclame original, razão pela qual mantém os termos do levantamento original.

Em relação a infração 02, aduz que o contribuinte alega a inexistência da mesma, em razão de questionamento feito aos critérios atribuídos pela fiscalização quanto à condição de “substituição tributária” das mercadorias. Entende que não procedem as alegações do autuado, haja vista que para fins de apuração fiscal foi levado em consideração a condição de “filial atacadista de indústria”, cabendo a reclamação do tributo devido na forma prevista na legislação. Ademais, não foi apresentado quaisquer demonstrativos, devidamente instruídos, capazes de elidir a acusação fiscal bem como corroborar com as alegações defensivas.

Quanto aos questionamentos sobre a multa aplicada, taxas de juros SELIC e outras questões, sugere que sejam encaminhados aos setores competentes a fim de modificar a legislação existente.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

Considerando que na defesa o autuado, folhas 2.369 a 2.378, impugnou integralmente o lançamento tributário, apresentando diversos argumentos e acostando documentos às folhas 2.379 a 2.428, e ao prestar a informação fiscal às folhas 2432 e 2433, a autuante não observou o previsto no art. 127, § 6º, do RPAF/99, o PAF foi convertido em diligência para fosse prestada nova informação fiscal na forma regulamentar.

Em nova informação, fls. 2.440 e 2.441, a autuante acrescenta, em relação ao mérito, as mercadorias consignadas nas notas fiscais constantes às fls. 2.421 a 2.428, estão citadas no item 13.3 do inciso II do artigo 353 do RICMS/BA, portanto enquadradas na sistemática da antecipação tributária. A alegação do contribuinte quanto à duplicidade das mesmas não procede, haja vista que o simples encaminhamento das notas fiscais não importam no cotejamento do levantamento fiscal. Ademais, grande parte das referidas notas não possuem base de cálculo, fazendo simplesmente parte de uma série utilizada para uma única operação.

Em relação a alegação de que teria comercializado mercadorias junto a não contribuintes, não procede tal justificativa, pois o simples fato de constar na Consulta Pública do Estado da Bahia a condição de “Não Contribuinte” para fins de apuração, não exclui da condição de contribuinte junto ao cadastro do ICMS, bastando para isso se verificar se os sujeitos indicados são detentores de inscrição estadual junto ao cadastro do ICMS. Ademais, não foram indicadas pelo sujeito passivo, quais as notas fiscais que acobertaram as operações com os contribuintes elencados na peça defensiva.

Considerando que alguns pontos da defesa não foram esclarecidos, o PAF foi convertido em nova diligência desta feita para ASTEC/CONSEF, para que fossem atendidas as seguintes solicitações do órgão julgador:

- 1- *Verificar nos documentos fiscais se a NCM especificada, para as mercadorias espêculo vaginal, termômetro e sabonete, constam do artigo 352 do RICMS/BA, caso não constem, excluir da autuação;*
- 2- *Verificar se existia preço máximo de venda ao consumidor definido por tabela emitida pelo Guia Farmacêutico Brasíndice para os produtos “soro fisiológico” e “laboriodine”, em caso positivo, revisar os demonstrativos da base de cálculo, se necessário;*
- 3- *Verificar se houve duplicidade no levantamento fiscal em relação às notas fiscais nº 30465 (item 165869), 30579 (item 173765), 30620 (item 198522), 30636 (item 173765), 30659 (item 198522), 30685 (itens 198454 e 198522), 30689 (item 198454), 30759 (item 198454), em caso positivo, fazer as exclusões necessárias.*
- 4- *Excluir dos levantamentos as notas fiscais relativas as vendas realizadas para consumidores finais, indicados na listagem à folha 2.379.*

Às folhas 2.447 a 2.450, em atendimento a diligência solicitada o auditor da ASTEC, mediante Parecer nº 217/2010, informa que constatou que os elementos integrantes do PAF (demonstrativos, planilhas e documentos) constituíram em dados suficientes para verificar e manifestar sobre as inquirições efetuados pela Junta de Julgamento Fiscal, desde que os demonstrativos e planilhas estivessem apensados aos autos em disco de armazenamento de dados, ou em arquivo formato texto ou tabela em formato Excel, conforme determina o § 3º, inciso V, do artigo 8º do RPAF/99, o qual transcreveu.

Destaca que observou no corpo do presente Processo Administrativo Fiscal uma farta documentação apresentada em papel (cópias de notas fiscais) e demonstrativos/planilhas elaboradas pela autuante através do aplicativo Access sem tampouco anexar em disco de armazenamento para que se possa manipulá-los, **conforme se enseja o princípio do contraditório e da ampla defesa que permeia o processo administrativo fiscal.**

Frisa que para a realização da diligência, ou seja, sobre as provas processuais apensadas aos autos, dado o volume de manipulação de dados realizado pela autuante por meio de processamento de dados, torna imperioso que seja disponibilizado em disco de armazenamento de dados todos os papéis de trabalhos (planilhas e demonstrativos gerados do aplicativo desenvolvido na ação fiscal).

Destaca que o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa é assegurado pelo artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal e tem por característica a possibilidade de resposta e a utilização de todos os meios de defesa dos litigantes. Nesse contexto é que a autuada apensa ao presente processo sua Manifestação Administrativa de Defesa contra o Auto de Infração em lide.

Concluiu o diligente da ASTEC/CONSEF, fl. 2.450, sugerindo que fosse encaminhado o PAF ao Fiscal Autuante para que apense aos autos os demonstrativos e planilhas de constituição dos créditos tributários em meio magnético por meio de disco de armazenamento ou correio eletrônico, relacionados as infrações em tela, objeto da diligência, com isso poderia realizar a diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal.

O autuado após recebeu cópia do resultado da diligência, em nova manifestação às folhas 2.458 a 2.460, reitera suas alegações anteriores.

À folha 2.464, ao se manifestar sobre a conclusão da diligência a autuante, diz que a solicitação da ASTEC para acostar os demonstrativos e planilhas em meio magnético é imprestável ao presente PAF, pois o § 3º, inciso V, do artigo 8º do RPAF/99 foi incluindo na legislação após a data de lavratura do Auto de Infração. Destaca que tal situação fica agravada pela falha na armazenagem de dados pelos equipamentos de informática utilizados na Inspeção Fazendária.

O PAF foi encaminhado para ASTEC para que fosse concluída a diligência solicitada às folhas 2.444 e 2.445.

Em novo Parecer ASTEC nº 130/2011, fls. 2.469 a 2.470, o auditor diligente frisa que no parecer anterior concluiu que se torna necessário que a Fiscal Autuante lhe disponibilize os demonstrativos e planilhas de constituição dos créditos tributários que dão sustentação ao cometimento das infrações pelo contribuinte autuado. Em que pese a Fiscal Autuante afirmar que todos os documentos, que dão sustentação a autuação, estão apensados aos autos, não lhe apresenta factível desenvolver tais exclusões dado a imensidão de informações a ser manipuladas. Acrescenta que, tanto é verdade que a própria autuante se utiliza da informática para levantar o crédito reclamado. Cita como exemplo, o Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menos, possui 311 páginas.

Destaca que desenvolver tal diligência sem a manipulação dos arquivos em meio magnéticos que serviram de base para desenvolvimento de tal ação fiscal, como sugere a autuante à folha 2.464, trás um nível de insegurança ao julgamento.

Concluiu o auditor diligente, pelo retorno dos autos sem a realização da diligência, por falta dos arquivos magnéticos que deram sustentação a autuação, com isso ficou impossibilitado de desenvolver o refazimento dos demonstrativos que dão sustentação as infrações.

Foram cientificados o autuado e a autuante, sobre a conclusão constante do Parecer ASTEC nº 130/2011.

Em nova manifestação defensiva, fls. 2.478 e 2.479, o autuado assevera que, como foi constatado que a diligência determinada não pode ser realizada em sua totalidade, em virtude da não apresentação dos demonstrativos e planilhas em arquivos magnéticos que instruíram a constituição do crédito tributário, portanto, não restando devidamente demonstrada a suposta infração, nem possibilitando a contraposição dos levantamentos que levaram ao Auto de Infração aos documentos e alegações apresentadas pela empresa, mister se faz a reconsideração do respectivo lançamento. Afinal, sem levantamentos hábeis a provar a alegada falta de pagamento de tributo, o Auto de Infração não pode prosperar.

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Às folhas 2.483 e 2.484 a autuante reproduziu suas alegações anteriores.

#### **VOTO**

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto decorrente de reter e recolher a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, (infração 01) e pela falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (infração 02).

O sujeito passivo impugnou as imputações, aduzindo, de forma resumida, que a autuante não observou as descrições das mercadorias constantes nas notas fiscais, incluindo indevidamente produtos não listados no artigo 353, inciso, II, item 13 do RICMS/97, citando como exemplo: espelho vaginal, termômetro e sabonete, indicando as notas fiscais respectivas; incorreção na apuração da base de cálculo dos produtos “soro fisiológico” e “laboriodine”, posto que esses produtos com preço de venda máximo ao consumidor definido por tabela emitida pelo Guia Farmacêutico Brasíndice, fato não observado pela fiscalização; exigência de ICMS-ST (Substituição Tributária) sobre produtos vendidos para consumidor final e inclusão no levantamento fiscal de itens em duplicidade, tendo indicado as notas fiscais e os itens. Na informação fiscal a autuante manteve integralmente as infrações

Ocorre que, esta Junta de Julgamento Fiscal entendeu que o PAF deveria ser objeto de diligência pela ASTEC/CONSEF, para proceder as verificações abaixo:

- Verificar nos documentos fiscais se a NCM especificada, para as mercadorias espelho vaginal, termômetro e sabonete, constam do artigo 352 do RICMS/BA, caso não constem, excluir da autuação;

- Verificar se existia preço máximo de venda ao consumidor definido por tabela emitida pelo Guia Farmacêutico Brasíndice para os produtos “soro fisiológico” e “laboriodine”, em caso positivo, revisar os demonstrativos da base de cálculo, se necessário;
- Verificar se houve duplicidade no levantamento fiscal em relação às notas fiscais nº 30465 (item 165869), 30579 (item 173765), 30620 (item 198522), 30636 (item 173765), 30659 (item 198522), 30685 (itens 198454 e 198522), 30689 (item 198454), 30759 (item 198454), em caso positivo, fazer as exclusões necessárias.
- Excluir dos levantamentos as notas fiscais relativas as vendas realizadas para consumidores finais, indicados na listagem à folha 2.379.

Em atendimento a diligência, o auditor da ASTEC, mediante Parecer nº 217/2010, informa que constatou que os elementos integrantes do PAF (demonstrativos, planilhas e documentos) constituiriam em dados suficientes para verificar e manifestar sobre as inquirições efetuados pela Junta de Julgamento Fiscal, ***desde que*** os demonstrativos e planilhas estivessem apensados aos autos em disco de armazenamento de dados, ou em arquivo formato texto ou tabela em formato Excel, conforme determina o § 3º, inciso V, do artigo 8º do RPAF/99, o qual transcreveu.

Destacou o revisor da ASTEC que observou no corpo do presente Processo Administrativo Fiscal uma farta documentação apresentada em papel (cópias de notas fiscais) e demonstrativos/planilhas elaboradas pela autuante através do aplicativo Access sem tampouco anexar em disco de armazenamento para que se possa manipulá-los, ***conforme se enseje o princípio do contraditório e da ampla defesa que permeia o processo administrativo fiscal.***

Frisa que para a realização da diligência, ou seja, sobre as provas processuais apensadas aos autos, dado o volume de manipulação de dados realizado pela autuante por meio de processamento de dados, torna imperioso que seja disponibilizado em disco de armazenamento de dados todos os papéis de trabalhos (planilhas e demonstrativos gerados do aplicativo desenvolvido na ação fiscal).

Ao se manifestar sobre a conclusão da diligência, a autuante diz que a solicitação da ASTEC para acostar os demonstrativos e planilhas em meio magnético é imprestável ao presente PAF, pois o § 3º, inciso V, do artigo 8º do RPAF/99 foi incluindo na legislação após a data de lavratura do Auto de Infração, destacando que tal situação fica agravada pela falha na armazenagem de dados pelos equipamentos de informática utilizados na Inspetoria Fazendária.

O PAF retornou para ASTEC concluir a diligência.

Em novo Parecer ASTEC nº 130/2011, fls. 2.469 a 2.470, o auditor diligente afirma que desenvolver tal diligência sem a manipulação dos arquivos em meio magnéticos que serviram de base para desenvolvimento de tal ação fiscal, ***trás um nível de insegurança ao julgamento.*** Concluiu a diligência pelo retorno dos autos sem a realização da diligência por falta dos arquivos magnéticos que deram sustentação a autuação, com isso ficou impossibilitado de desenvolver o refazimento dos demonstrativos que dão sustentação as infrações.

Como ficou cristalino nos dois Pareceres da ASTEC/CONSEF, o Auto de Infração em discussão que está eivado de vícios, não havendo a menor possibilidade de se determinar com clareza o quanto se pretende exigir. Não há como ser realizada a revisão como as exclusões das operações indevidamente incluídas nos levantamentos fiscais.

Nesta situação, determina o art. 18 do RPAF, especificamente em seu inciso IV, “a”, que são nulos os lançamentos de ofício que não contiverem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Diz ainda o inciso II do mesmo diploma legal que também são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Saliento que é dever do sujeito ativo de relação tributária determinar com segurança e clareza o que e quanto está a exigir do contribuinte, de maneira que o direito ao contraditório e à ampla defesa, garantidos constitucionalmente, sejam observados, sob pena de nulidade. Como no presente PAF não há possibilidade, sobretudo, de se determinar os valores porventura devidos, e em razão da impossibilidade prática da ASTEC/CONSEF revisar os demonstrativos e levantamentos fiscais, remediando o procedimento, dado o volume e a ausências nos meios

magnéticos constatados pelo auditor estranho ao feito, contrariando o art. 18 do RPAF, entendendo nula a exigência fiscal.

Assim sendo, considero nulas as infrações 01 e 02, com fulcro no art. 18, incisos II e IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, ao tempo em que, recomendo a autoridade competente analisar a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do mesmo Diploma regulamentar processual administrativo.

Pelo acima exposto, voto pela nulidade do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206882.0911/07-0**, lavrado contra **CREMER S. A.**

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO –JULGADOR