

**PROCESSO** - A. I. Nº 299130.0083/14-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - LAMPORT COMÉRCIO HOSPITALAR LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0155-03/15  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/11/2015

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0309-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou comprovado que apesar de o contribuinte haver escriturado os créditos fiscais de forma indevida, disto não resultou descumprimento de obrigação principal, haja vista a existência de saldo credor de ICMS durante todo o período abrangido pela fiscalização. Aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal que não importou descumprimento de obrigação principal, de acordo com o previsto no artigo 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/2007. Infração parcialmente procedente. Mantida a Decisão deste item. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. VENDAS INTERESTADUAIS PARA NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO. SAÍDAS ESCRITURADAS. Vendas interestaduais de mercadorias para não contribuintes do imposto, com destaque do imposto à alíquota de 12%, quando devido o uso da alíquota de 17%. Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida desta infração. Recurso PARCIALMENTE PROVADO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de reexame necessário nos termos da alínea “a”, inciso I do artigo do 169 do RPAF/BA. O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 30/06/2014 em razão de três imputações referentes a fatos ocorridos no exercício de 2010, sendo alvo do Recurso as acusações 1 e 2:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto devido por substituição tributária nos meses de janeiro a dezembro de 2010. ICMS no valor histórico de R\$90.458,10, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo fiscal às fls. 10 a 67.

INFRAÇÃO 2 - Efetuou o recolhimento a menos do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. ICMS no valor histórico de R\$14.882,53, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo fiscal às fls. 69 a 99.

O Fisco acostou documentos às fls. 06 a 519.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 522 a 535 (volume II). Em síntese, no mérito, quanto às Infrações objeto do reexame necessário, contestou o cometimento da Infração 01 alegando que embora, sem dolo, tenha cometido equívoco quanto da escrituração de seus livros fiscais, não descumpriu obrigação tributária principal.

Em relação à imputação 2, aduziu que embora tenha, também por equívoco, utilizado a alíquota de 12% quando deveria ter utilizado a alíquota de 17% ao emitir os documentos fiscais, acostava tais documentos aos autos [fls. 561 a 710] para comprovar que utilizara esta alíquota de 12%, incorretamente, em operações com os CFOPs 6102 e CFOP 6403, conforme consta no demonstrativo fiscal do autuante e também nas notas fiscais que estava colacionando em sua impugnação, e este CFOP 6403 refere-se a venda de mercadoria adquirida, ou recebida, de terceiros, em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto, e a fase de tributação estaria encerrada. Que nas operações objeto da Infração 02 houvera retenção do ICMS na fonte, por substituição tributária, e não restaria imposto a recolher, apesar do equívoco de indicar a alíquota de 12% nas notas fiscais que emitira.

O contribuinte acostou documentos às fls. 536 a 724 dentre os quais, às fls. 561 a 710, cópias de Documentos Auxiliares de Notas Fiscais eletrônicas – DANFEs discriminados no demonstrativo fiscal da imputação 2, relativos a vendas interestaduais para o Centro Hospitalar do São Francisco (Petrolina-Pe) e para o Centro de Neurologia Card. do São Francisco (Petrolina-Pe, fl. 670).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 726 a 730 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações, dentre outros aspectos aduzindo, quanto à Infração 2, que embora no lançamento de ofício que foi objeto do Acórdão CJF nº 0344-12/14, tenha ocorrido a situação de que o Fisco ali não comprovara que tratava-se de vendas interestaduais para não contribuintes do imposto, na autuação objeto da presente lide ele, autuante, comprovara tal situação e em sede de impugnação fiscal acostava mais um demonstrativo fiscal, às fls. 731 a 748, que solicitava que este Colegiado considerasse na análise do feito, e neste demonstrativo copiara os dados do sistema SINTEGRA, sistema este no qual consta que os destinatários das operações objeto da Infração 2 não são contribuintes do imposto.

Aduziu também que o contribuinte teria anexado notas fiscais às fls. 561 a 710 sem ter feito menção às mesmas em sua peça defensiva.

O Fisco colacionou, às fls. 731 a 748 em papel, e em mídia CD à fl. 753, demonstrativo complementar do levantamento fiscal referente à Infração 2, no qual listadas operações sob CFOPs 6403 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto - e 6102 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Cientificado do teor da informação fiscal e do demonstrativo anexado pelo Fisco (fls.750 a 756), bem como do prazo de dez dias para pronunciar-se, o contribuinte permaneceu silente.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0155-03/15, às fls. 760 a 766. Em seu voto, quanto às acusações 1 e 2, objeto do Recurso de Ofício, assim se expressa a digna Relatora:

**VOTO**

(...)

*No mérito, a infração 01 refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária nos meses de janeiro a dezembro de 2010, demonstrativos fls. 11/67.*

*O defendente alegou que os “créditos indevidos” apontados na infração 01 não foram utilizados em sua apuração do imposto (ICMS), conforme demonstrado nos livros fiscais de apuração do ICMS e no cumprimento das obrigações acessórias (DMA), que estão em anexo à defesa e foram entregues a autoridade fiscal. Afirmou que os “créditos indevidos” foram estornados do livro de Apuração e não refletiram em benefício fiscal da empresa, e que as DMA’s (Declaração e Apuração Mensal do ICMS) foram retificadas, considerando-se os novos saldos mês a mês.*

*O Autuante na informação fiscal não se contrapôs a alegação defensiva de não utilização dos créditos fiscais escriturados e acumulados pela empresa, de 2009 até 2011, entretanto, frisou que a autuada não teria agido de boa fé, visto que sua ação de retificar os livros fiscais e enviar DMA’s retificadoras não foi voluntária e sim, posterior à lavratura do auto de infração e com o intuito de se livrar da penalidade aplicada.*

Analisando os documentos relativos a esta infração, constato que o Auditor Fiscal levantou as aquisições de medicamentos, mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e após a ação fiscal e a consequente lavratura do Auto de Infração, o sujeito passivo acostou aos autos, o livro de Registro de Apuração de ICMS com a exclusão dos valores indevidamente creditados, além da retificação das correspondentes DMAs.

No presente caso, a infração imputada é de utilização indevida de crédito fiscal referente às mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária. Em regra, tais mercadorias, sequer comportam o aproveitamento do crédito fiscal, nas suas aquisições, uma vez que, com a atribuição ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), encerra-se a fase de tributação e a nota fiscal de saída será emitida sem destaque do imposto.

Entendo que a aludida infração somente se caracteriza, quando o contribuinte utilizar crédito fiscal lançado indevidamente para abater o débito mensal de ICMS. O simples lançamento na escrita fiscal não pode, por si só, ser considerado infração à obrigação principal. No caso em concreto, o autuado procedeu aos ajustes em sua escrita fiscal, estornando os créditos indevidamente lançados, operacionalizando a retificação nas Declarações Eletrônicas de Apuração Mensal do ICMS - DMA, ainda que de forma intempestiva.

Cabe ressaltar ainda, que a escrituração indevida não implica, em qualquer dos meses constantes no demonstrativo fiscal, pagamento a menos do imposto, de tal ordem que, mesmo após os estornos dos créditos, a escrita fiscal do contribuinte aponta um saldo credor, conforme consta de sua escrita fiscal.

Identificados tais créditos indevidos, sem a ocorrência do fato imponível, da diferença que implique saldo devedor de ICMS, em cada mês de apuração, o sujeito passivo deveria ser intimado para proceder aos estornos respectivos, não havendo o que falar em infração à obrigação tributária principal.

Este procedimento encontra-se normatizado no art. 42, VII da Lei nº 7.014/96, a partir de 28/11/07, no qual se estabeleceu multa de:

(...)

VII - 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação.

Nesta situação específica, restando comprovado que a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas não fez uso do referido saldo credor durante todo o período fiscalizado, fls. 536/559, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, ficando mantida apenas a aplicação da multa de 60% do valor dos créditos fiscais constantes na inicial dos autos, R\$90.458,10, implicando penalidade no valor de R\$ 54.274,86. prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, sem prejuízo da exigência do estorno prevista na alínea "b" do citado dispositivo legal. Infração parcialmente subsistente.

A infração 02 trata do recolhimento a menos do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, conforme demonstrativos acostados às fls. 69/99.

A arguição da defesa é que utilizou a alíquota de 12%, por equívoco, na minoria das saídas de mercadorias, conforme Código Fiscal de Operações e Prestações de Serviços - CFOP 6102 - escrituradas. Confessou ter utilizado a alíquota de 12% (doze por cento), onde deveria ser 17% (dezessete por cento). Entretanto, alegou que na maioria das operações, os produtos estavam enquadrados no regime de substituição tributária, registrados com o Código Fiscal de Operações e Prestações de Serviços CFOP - 6.403 - (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), ou seja, encerrada a fase de tributação.

O autuante, a seu tempo, contestou a arguição defensiva afirmando que as saídas para outras unidades da Federação foram realizadas pela Lamport para não contribuintes do ICMS com alíquota de 12%, e nestas situações, o RICMS/97, no art. 50, inciso I, alínea "b" estabelece que a alíquota aplicável é de 17%.

Analizando os elementos acostados aos autos pela defesa e pelo autuante na informação fiscal no que tange a esta infração, verifico que os demonstrativos de fls. 69 a 99 indicam que se referem a operações interestaduais, códigos 6102 e 6403. O Autuante quando da informação fiscal juntou ao processo planilha fls.731/748, com a finalidade de demonstrar que os adquirentes das mercadorias, em operações interestaduais, não são contribuintes do imposto. Reiterou que por se tratarem de operações interestaduais destinadas à não contribuintes, a alíquota correta a ser aplicada é de 17% e não 12% conforme utilizado pelo deficiente.

O autuante não indicou nos demonstrativos, os destinatários das mercadorias em operações interestaduais, de forma a possibilitar a análise da condição de cada um deles, como não contribuinte, a exemplo de: pessoa física, contribuintes cadastrados na condição de "especial"etc. O fato de ter sido feito pelo autuante, consulta

ao SINTEGRA e ter "copiado" os dados e inserido a informação de "Não contribuinte" na planilha de folhas 731/748, não é suficiente para confirmar a acusação.

Deveria o autuante, no momento do lançamento, ter relacionado os destinatários das mercadorias, que foram caracterizados como não contribuintes e ter feito a entrega ao autuado para que o mesmo pudesse se defender. Esta informação ora trazida pelo autuante, é insuficiente para caracterizar a infração, portanto, descabe a aplicação da alíquota de 17% conforme indicada pela autuação. Importante registrar que sobre esta matéria, neste sentido foi o entendimento da 2ª CJF conforme Acórdão 0344-12.14. Concluo pela insubsistência desta infração.

(...)

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/BA.

Não houve emissão de Parecer técnico-jurídico da PGE/PROFIS em razão do disposto no item 2 da alínea “b” do inciso III do artigo 136 do RPAF/BA.

## VOTO

Trata-se de reexame necessário nos termos da alínea “a”, inciso I do artigo do 169 do RPAF/BA. O Auto de Infração foi lavrado em razão de três imputações, sendo alvo do Recurso as acusações 01 e 02:

Infração 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto devido por substituição tributária nos meses de janeiro a dezembro de 2010. ICMS no valor histórico de R\$90.458,10, acrescido da multa de 60%.

Infração 2 - Efetuou o recolhimento a menos do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. ICMS no valor histórico de R\$14.882,53, acrescido da multa de 60%.

Quanto à Infração 01, restou comprovado nos autos que o contribuinte, embora tenha escriturado crédito fiscal indevido, por tratar-se de operações com fase de tributação já encerrada, em decorrência de antecipação tributária por substituição, e tenha retificado a escrita fiscal de forma também irregular, contudo o sujeito passivo não descumpriu a obrigação tributária principal, por ainda possuir saldo credor de imposto mesmo apesar de deduzido o crédito fiscal utilizado indevidamente.

Assim, não merece reparo a Decisão recorrida quanto a este item da acusação, no que tange à exclusão da cobrança de imposto mantendo, porém, a exigência relativa a multa de 60% do valor do ICMS devido, nos termos do artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, na redação em vigor no exercício de 2010, quando ocorridos os fatos geradores objeto da imputação 1.

Voto pela manutenção de piso quando à procedência parcial da imputação 1.

Porém, *data venia*, entendo merecer reparo o quanto deliberado acerca da imputação 2.

Pontuo, de pronto, que o contribuinte admite ter utilizado a alíquota incorreta de 12%, quando deveria ter utilizado a alíquota de 17%, nas vendas interestaduais que realizou, centrando sua defesa em outra direção, qual seja esta a de que quanto a parte das operações alvo da Infração 2, tendo encerrado-se a fase de tributação, o destaque incorreto da alíquota, a seu ver, não teria causado prejuízo ao erário.

Por outro lado, no demonstrativo fiscal anexado às fls. 69 a 99, do qual o contribuinte recebeu cópia, estão listadas as Notas Fiscais eletrônicas – NF-e que são o alvo da acusação, e o contribuinte, quando impugna o lançamento de ofício, anexa cópias de vários dos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal eletrônica - DANFEs nesse demonstrativo elencados pelo autuante.

Pontuo, inclusive, que ao contrário do quanto afirmado pelo preposto na prestação da informação fiscal, o contribuinte explicou que os DANFEs que anexara aos autos dizem respeito

especificamente à Infração 2.

A condição dos destinatários dos documentos objeto da infração 2, quanto a não serem contribuintes do imposto, está também comprovada nestes DANFEs – inclusive, mas não só nesses documentos - posto que em nenhum deles está citada inscrição estadual do destinatário.

Em tais DANFEs está comprovado que trata-se de vendas interestaduais para o Centro Hospitalar do São Francisco (Petrolina-Pe) e para o Centro de Neurologia Card. do São Francisco (Petrolina-Pe, fl. 670).

Reipo que os números destes DANFEs, emitidos pelo autuado, estão discriminados individualmente no demonstrativo fiscal que lastreia a acusação 2.

Por outro aspecto, no demonstrativo complementar anexado pelo Fisco às fls. 731 a 748, detalhando novamente que trata-se de vendas interestaduais para não contribuinte do ICMS, está também explicitado que trata-se de venda interestadual para não contribuinte do imposto.

Assim assiste integral razão ao autuante quando ressalta, antes de prolatada a Decisão de piso, tratar-se de situação diversa daquela que foi objeto do Acordão CJF nº 0344-12/14, posto que naquela autuação não fora comprovado tratar-se de venda interestadual para não contribuinte, e na presente lide esta situação, nunca negada pelo contribuinte, encontra-se comprovada.

É incontrovertido, nos autos, que as mercadorias objeto do item 2 da autuação (medicamentos, cateteres, sondas, seringas, dentre outras) estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Previam os artigos 50, I, 373 e 374 do RICMS/BA/97, vigente em 2010, época dos fatos geradores objeto da imputação 2:

*RICMS/BA/97:*

*Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:*

*(...)*

*b) nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto;*

*(...)*

*Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93).*

*Parágrafo único. No tocante à emissão dos documentos fiscais, escrituração e outras obrigações, observar-se-á o disposto nos arts. 358 a 366.*

*Art. 374. Para atender ao disposto no artigo anterior, se as mercadorias já tiverem sido objeto de antecipação do imposto, por força de convênio ou protocolo ou por determinação da legislação interna, observar-se-á o seguinte:*

*I - na Nota Fiscal que acompanhará as mercadorias, além do destaque do ICMS relativo à operação própria, devido a este Estado, deverá ser efetuada a retenção do imposto a ser recolhido em favor da unidade federada de destino das mercadorias, que será calculada na forma prevista no respectivo convênio ou protocolo, atendidas as formalidades previstas nos mesmos;*

*II - a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo, observado o disposto no § 6º do art. 512-B:*

*a) o remetente utilizará como crédito fiscal o imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso;*

*(...)*

Por conseguinte, na situação em foco, tratando-se de operações interestaduais de vendas para não contribuintes do imposto, cabe ao autuado, ora remetente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.

Embora o contribuinte tenha destacado o imposto à alíquota de 12%, e depois argua que teria destacado equivocadamente o valor do ICMS, porque tratar-se-ia de operação em que não mais caberia a cobrança do imposto, por estar encerrada a fase de tributação, esta situação não está comprovada nos autos, por não haver comprovação da existência de pagamento anterior do ICMS devido por substituição tributária, em relação às operações com essas mercadorias.

Resta provado o destaque com a utilização a alíquota de 12%, em vendas interestaduais para não contribuintes do imposto, em operações nas quais cabe ao autuado a retenção e o recolhimento do imposto.

Por conseguinte, é procedente a acusação 2, motivo pelo qual voto pela modificação da Decisão de base no que tange a este item da autuação.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mas no valor histórico de imposto de R\$50.405,26, acrescido da multa de 60% e dos acréscimos legais, além da multa pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$54.274,86, e dos acréscimos moratórios.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299130.0083/14-0, lavrado contra **LAMPORT COMÉRCIO HOSPITALAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$50.405,26**, acrescido das multa de 60%, previstas no art. 42, II, alíneas "a" e "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$54.274,86**, prevista no inciso VII, "a", do citado diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS