

PROCESSO - A. I. Nº 269353.0702/15-0
RECORRENTE - MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF Nº 0017-01/17
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/08/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0215-12/18

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. A possibilidade de utilização do preço máximo ao consumidor, constante de tabela, decorre do Convênio 76/94, que adotou por base a lista de preços a consumidor (divulgada pelo órgão competente) para apuração da base de cálculo do imposto. Não procede a alegação de ofensa ao princípio da legalidade. Infração caracterizada; 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA INTERESTADUAL P/ COMERCIALIZAÇÃO. NÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDA REGULARMENTE TRIBUTADA. MULTA. Comprovada saída posterior tributada normalmente, cabível é a aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, nos termos da Lei nº 10.847/07. Infração subsistente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. As alegações defensivas não têm base nas provas do processo. Infração caracterizada; b) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Alegações defensivas não elidem o lançamento. Infração caracterizada; c) DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A tese defensiva não encontra respaldo em sua escrita fiscal; houve, de fato, a aquisição de bens sujeitos ao pagamento do ICMS-DIFAL. Infração caracterizada; d) OPERAÇÕES ESCRITURADAS. Constatado que o valor lançado já havia sido objeto de denúncia espontânea. Infração elidida; d) PRAZO REGULAMENTAR. Embora alegue ter recolhido o imposto do período 11/2011, o autuado não logra fazer prova, nem consta no banco de dados da SEFAZ. Infração caracterizada; 4. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MERCADORIAS ENQUADRADAS REGIME SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O direito não assiste ao autuado. Consta dos autos que os produtos descritos no relatório fiscal está incluído no regime ST, exige pagamento do ICMS antecipado, com fase de tributação encerrada, descabe a apropriação de crédito fiscal. Infração subsistente. 5. RECOLHIMENTO A MENOR. a) ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. O autuado destacou o ICMS regularmente, nas notas fiscais de saída, lançando, contudo, no livro Registro de Saída de Mercadorias valor inferior. Infração subsistente.

Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JF Nº 0017-01/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269353.0702/15-0, lavrado em 30/09/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$591.156,40, relativos a nove infrações distintas. O presente recurso tem por objeto todas as nove infrações, descritas da forma abaixo.

Infração 01 – Efetuou recolhimento a menor de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou exterior, nos meses de janeiro e março a dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$520.670,43. Multa de 60%;

Infração 02 –Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial referentes as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de maio a julho e setembro a dezembro de 2011. Valor da multa R\$10.274,71 (percentual de 60%);

Infração 03 –Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, em novembro de 2011. Valor R\$864,62. Multa de 100%;

Infração 04 –Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período janeiro/novembro de 2011. Valor R\$15.937,22. Multa de 60%;

Infração 05 –Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período janeiro / setembro de 2011. Valor R\$26.561,79. Multa de 60%;

Infração 06 –Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de junho e setembro de 2011. Valor ICMS: R\$3.745,62. Multa de 60%;

Infração 07 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de março, maio, outubro e dezembro de 2011. Valor do ICMS: R\$656,98. Multa de 60%;

Infração 08 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março e maio a julho de 2011. Valor do ICMS: R\$1.240,04. Multa de 60%;

Infração 09 – 02.01.01: Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos mês de novembro de 2011. Valor do ICMS: R\$11.204,99. Multa de 60%.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 09/02/2017 (fls. 468 a 4771) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 09 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos.

Preliminarmente, verifico que o Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF/BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

A fiscalização descreveu detalhadamente os fatos objetos da autuação, tendo, inclusive, anexado os demonstrativos de débito pertinentes onde especifica os documentos fiscais objetos da autuação, descrevendo, conforme o caso, as mercadorias nele contidas. Entendo, assim, que o lançamento se encontra revestido das formalidades previstas em lei.

No mérito, na Infração 01, a acusação fiscal foi que o contribuinte efetuou recolhimento a menor de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, no valor total de R\$520.670,43.

O sujeito passivo opôs duas alegações. Relativamente às operações destinadas aos seus demais clientes (que não estão enquadrados como hospitais, clínicas ou órgãos públicos), afirma que o montante exigido de R\$63.002,76 não possui embasamento legal, conforme argumentos deduzidos à folha 426, abaixo reproduzidos.

“... Em relação ao montante acima, importa destacar que o mesmo não possui embasamento legal, visto que consoante assumido pelo próprio autuante, em sua justificativa para a autuação, o critério “diferença entre ST e PMC” foi utilizado com base num artigo publicado na revista publicada pela ABCFarma.

Ora, o direito tributário deve obedecer ao princípio da estrita legalidade, previsto constitucionalmente, não sendo, portanto, possível a utilização de critérios não previstos em lei para constituir crédito tributário em face do contribuinte.”

Quanto às operações destinadas a órgãos públicos, clínicas ou hospitais (no montante de R\$457.667,67), alega a existência de equívocos no seu cálculo, pois defende que o valor correto seria R\$424.034,15, conforme se pode também deduzir da leitura de trecho da sua impugnação à folha 426, abaixo reproduzido.

“Em relação a suposta diferença de substituição tributária persistente, qual seja, R\$457.667,67 (quatrocentos e cinquenta e sete mil, seiscentos e sessenta e sete reais, sessenta e sete centavos), acaso não entenda V. S^a, pela ilegalidade, visto que calculado sem parâmetros legais, importa destacar ainda um equívoco no seu cálculo.

Isto porque, ainda que admitido fosse esta diferença a mesma seria no valor de R\$424.034,15 (quatrocentos e vinte e quatro mil, trinta e quatro reais, quinze centavos), razão pela qual deveria ser refeita a auditoria dos referidos cálculos.”

Examinando as peças que respaldam a acusação fiscal, neste ponto, é possível perceber que no tipo infracional foram enquadrados dois tipos de operações: as saídas com destino às clínicas, hospitais e órgãos públicos; e as saídas com destino a outras empresas, conforme demonstrativos de débito auxiliares explicitados nos Anexos II (fls. 19 a 75) e III (fls. 76 a 150).

Quanto às operações destinadas às clínicas, hospitais e órgãos públicos (Anexo II), cujo montante do imposto exigido perfaz R\$457.667,67, o exame do aludido relatório revela que os autuantes elaboraram um detalhado demonstrativo de débito, mediante o qual relacionam todos os documentos fiscais objetos da autuação (enquadrados na situação indicada), especificando o número, a data de entrada, o CNPJ do destinatário e a descrição completa da mercadoria revendida. Demonstraram, ainda, neste mesmo anexo, todos os demais aspectos quantitativos da operação, deixando absolutamente transparente a metodologia adotada para apuração do imposto devido, evidenciar a ocorrência do fato gerador, elemento constitutivo do direito de lançar.

A exigência está corretamente fundamentada, nos termos do Decreto nº 11.872/2009, que dispõe sobre o regime especial de tributação nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário, no que se refere a responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes, e promoveu alteração do Decreto nº 7799/2000, determinando a aplicação da redução de 28,53% unificando, assim a redução prevista pelo art. 3º-A do Decreto nº 7799/2000, assim como pelo art. 61 do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto nº 6.284/97).

Competiria ao sujeito passivo, de sua parte, contrapor o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito, de acordo com a estratégia defensiva adotada, tudo em conformidade com o art. 373 do Novo CPC.

Embora a autuada alegue a existência de “ilegalidade e erro de cálculo”, não especifica em que elementos se baseia para chegar a tais conclusões. Precisaria apontar, de forma específica, o erro alegado, indicando o documento ou o campo cujo conteúdo está em dissonância com a realidade, o que não aconteceu, tendo se limitado a afirmar que o valor correto seria R\$424.034,15 e que deveria ser refeita a auditoria.

Não logrou êxito, portanto, em seu intento de se opor ao lançamento, sucumbindo às provas acostadas pela fiscalização, naquilo que se refere às saídas citadas. Entendo, por isso, que restou provada a ocorrência da Infração 01, naquilo que se refere às operações destinadas às clínicas, hospitais e órgãos públicos (Anexo II).

Quanto às operações destinadas às demais empresas (Anexo III), cujo montante do imposto exigido perfaz R\$63.002,76, o exame do respectivo demonstrativo de débito revela, igualmente, que os autuantes se desincumbiram a contento do ônus processual de provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar, pois detalharam todos os aspectos fáticos das operações de saída autuadas, bem como todos os demais aspectos quantitativos da operação, deixando evidente a metodologia adotada para apuração do imposto devido.

O sujeito passivo não nega os fatos que lhe foram atribuídos, mas discute a metodologia adotada para apuração da base de cálculo, entendendo que a fiscalização não poderia fazer uso do PMC - preço máximo permitido para venda ao consumidor utilizado com base na Revista ABCFarma - Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico..

A questão reside, portanto, na legalidade em adotar-se o preço máximo ao consumidor divulgado pela Revista ABCFarma como base de cálculo para apuração do imposto devido. Pois bem, examinemos a questão, à luz da legislação.

Considerando que a empresa autuada se caracteriza como contribuinte atacadista que efetua, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos (ponto que não foi controvertido), o recolhimento do ICMS-ST relativo às vendas não destinadas às entidades acima deverá obedecer ao critério previsto no art. 61, inciso XV do RICMS/97, cujo texto reproduzo a seguir.

“Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas

operações internas, relativamente às operações subseqüentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

...

XV - nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuem, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, desde que autorizados pelo titular da Superintendência de Administração Tributária, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 88, sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se como base de cálculo para estas operações a prevista no inciso I do § 2º.

...

§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:

I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS 76/94 (grifos acrescidos);

...

Ou seja, a base de cálculo deverá ser obtida em conformidade com o que determina o Convênio ICMS 76/94. Consultando os termos do convênio citado, noto que a metodologia de apuração da base de cálculo obedecerá ao que determina a sua Cláusula Segunda, conforme redação vigente, que reproduzo abaixo.

“Cláusula segunda. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (grifos acrescidos). (redação vigente de 11/10/96 até 16/04/14)”

Assim, como se pode constatar a partir da leitura dos dispositivos citados, a possibilidade de utilização do preço máximo ao consumidor, constante de tabela, decorre do Convênio 76/94, o qual achou por bem tomar por base a lista de preços a consumidor (divulgada pelo órgão competente) para apuração da base de cálculo do imposto. No caso em exame, o órgão competente é a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), órgão interministerial responsável por regular o mercado e estabelecer critérios para a definição e o ajuste de preços.

Frise-se, que a ABCFarma não elabora a lista de preços, mas apenas divulga essa informação para os seus associados. A simples consulta ao site da ABCFarma (<http://abcfarma.org.br>) revela que tal entidade presta o serviço de divulgar a relação de preços sugeridos ao consumidor final, o que se presta a servir de base de cálculo para apuração do ICMS-ST.

Assim, não procede a alegação defensiva de violação ao princípio da legalidade, uma vez que o uso de tabela de preços para apuração do ICMS-ST decorre do próprio Convênio 76/94, firmado no âmbito do CONFAZ, devidamente autorizado pela Constituição Federal e acordados entre os Estados Signatários.

Face ao exposto, a Infração 01 resta integralmente procedente.

A segunda infração trata da aplicação da multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial (art. 12-A da Lei 7.014/96), estando as operações registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no valor total de R\$10.274,71.

Os demonstrativos sintéticos que instruem a exigência foram elaborados pelos Auditores fiscais discriminando as operações de aquisição de mercadorias para comercialização, não sujeitas ao regime de substituição tributária, acostados aos autos, fls. 152 a 164 (anexo IV). Todos os demonstrativos foram recebidos pelo autuado.

Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (Art. 12-A, da Lei 7.014/96; art. 352-A, RICMS BA-97).

Consoante estabelece o art. 125, II, “f” do RICMS BA-97, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, na entrada no território deste Estado, salvo se o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, no dia 25 do mês subseqüente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Considerando que o contribuinte não recolheu o ICMS antecipação parcial, no momento estabelecido na legislação, mas, o fazendo, em momento posterior, nas saídas tributadas regularmente, atrai a incidência da multa de 60% sobre o imposto não recolhido por antecipação parcial, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº

7.014/96, com redação da Lei nº 10.847, de 27/11/2007.

O sujeito passivo limita-se a afirmar que esta infração é consequência da infração anterior; pede ainda que, improcedente sua alegação primeira, que seja reduzida a exigência de forma proporcional, sem deduzir qualquer outro argumento mais consistente, no sentido de obstar o lançamento. Em sua informação fiscal, os autuantes frisam que a infração não tem por objeto mercadorias sujeitas ao regime ST, mas sujeita ao regime normal.

De fato, o direito assiste aos Auditores do Fisco estadual, pois o regime de antecipação parcial somente abrange mercadorias sujeitas ao regime ST, conforme já anunciado, não existindo qualquer relação com as operações atinentes à Infração 01.

Diante do exposto, considerando os valores do ICMS antecipação parcial, ainda que recolhido no momento da saída, mas sem o recolhimento por antecipação, no prazo regulamentar, subsiste a imposição da multa de 60%, no total de R\$10.274,71.

Quanto à Infração 03, a acusação fiscal está assim descrita: “Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios”.

Nas razões, o autuado afirma que as notas fiscais exigidas (números 13.333, 13.386, 13.389, 13.570 e 13.631) são da competência 11/2011 e que foram escrituradas no Livro Registro de Saídas.

Examinando os autos do processo, noto que os Auditores acostaram ao processo administrativo fiscal - PAF, o Anexo V, no qual se encontram relacionadas todas as notas fiscais que deixaram de ser lançadas na escrita fiscal do sujeito passivo (fls. 166 a 167). As cópias do livro Registro de Saídas, relativo ao mês de novembro de 2011 (fls. 357 a 358) não fazem prova da escrituração efetiva das notas fiscais, objeto da lide. Competiria ao autuado manejar a sua defesa, não apenas com a alegação de ter escriturado os documentos fiscais apontados pelo fisco, mas, com os elementos de prova nesse sentido. O que não ocorreu.

Diante do exposto, a infração 03 resta também subsistente.

Com relação à Infração 04, a acusação fiscal é que o sujeito passivo deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, estando as mesmas regularmente escrituradas, totalizando R\$15.937,32.

Os demonstrativos que dão esteio à exigência tributária encontram-se encartados aos autos, às fls. 168 a 218 (Anexo VI), discriminando as operações que, segundo o Fisco, deveriam ser tributadas regularmente e, segundo o autuado, tais mercadorias estão sujeitas ao regime da Substituição Tributária e com a fase de tributação encerrada.

É nesse sentido o argumento da defesa, aduzindo que não merece prosperar a presente infração, pois os produtos com CST 060, na saída, seguem o regime da substituição tributária, não havendo o que se falar em ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

Examinando as peças coladas aos autos, observo que os Auditores relacionaram no demonstrativo retro aludido, diversos medicamentos, descritos como sonda, cateter, tubo endotraqueal, classificados na posição NCM 9018.39; espelho vaginal descartável NCM 9018.9; atadura NCM 9021; coletor, almotolia NCM 3926. Confrontados tais produtos com aqueles listados no art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/97 (que repete os produtos constantes do Convênio 76/94), não se visualiza qualquer item cuja descrição coincida com aquela feita no lançamento fiscal.

Embora o sujeito passivo afirme que tais mercadorias estão submetidas ao regime da substituição tributária, não traz qualquer elemento que possa provar tal assertiva; em contrário, verifiquei que os produtos, objeto da lide, não estão relacionados no regime de pagamento por substituição tributária e não poderia ocorrer suas respectivas saídas sem a regular tributação. A infração 04 é também procedente.

Quanto à Infração 05, a acusação fiscal é semelhante: “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”.

O demonstrativo que serve de base para a exigência tributária encontra-se encartado aos autos, às fls. 220 a 279 (Anexo VII). Nesse caso, nas operações discriminadas, o ICMS foi destacado normalmente, nas respectivas notas fiscais, não consignados, contudo, no livro de Registro de Saída de Mercadorias,

A defesa opõe-se, repetindo a mesma alegação anterior de que as mercadorias autuadas seguem o regime da substituição tributária.

Observo que tais alegações sequer guardam pertinência com a acusação fiscal. Sendo o imposto destacado nos documentos fiscais de saída, salvo alguma exceção legalmente prevista, o contribuinte precisa lançá-lo no livro fiscal próprio, ainda que venha a estornar no Livro Resumo de Apuração, nas hipóteses previstas.

Ainda assim, confrontando tais produtos com aqueles listados no art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/97 (que repete os produtos constantes do Convênio 76/94), não se visualiza qualquer item cuja descrição coincida com aquela feita no lançamento fiscal.

Dessa forma, resta também caracterizada a infração 05.

Na infração 06, a exigência reside no recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

Apesar de a fiscalização ter elaborado demonstrativo (fls. 281/286 - Anexo VIII) com a discriminação das diversas operações em que o autuado destacou o ICMS regularmente, nas notas fiscais de saída, lançando, contudo, no livro Registro de Saída de Mercadorias, em valor inferior, o autuado simplesmente alegou que "a exação não merece prosperar, visto que inexistente erro no cálculo a apuração do valor do imposto devido."

Mais uma vez, o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus processual em evidenciar o fato extintivo do direito de lançar o imposto, pois não especificou a sua contrariedade em relação ao demonstrativo anexado ao Auto de Infração, demonstrativo que discrimina todos os documentos fiscais, indicando o valor devido em cada situação e confrontando com aquele lançado pelo sujeito passivo no Livro Registro de Saídas.

Optou o autuado por uma defesa em negativa genérica, vedada pelo ordenamento jurídico. A infração 06 é procedente.

Na Infração 07, a fiscalização acusa o sujeito passivo de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária, no valor de R\$656,98.

A defesa opõe-se, alegando que os créditos lançados não se referem a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme se vê à fl. 428-a, em trecho abaixo reproduzido.

"Ocorre que tal exação não merece prosperar. Isto porque, de acordo com as planilhas anexadas ao referido auto de infração, os créditos de ICMS utilizados não são de mercadorias objeto do regime de substituição tributária"

Em sua informação fiscal, os Auditores explicam que os itens descritos nas planilhas (fls. 289 a 290), enquadram-se, todos, no regime de substituição tributária.

Examinando as peças colacionadas ao PAF, o Anexo IX (fls. 289/290) e a Informação Fiscal dos autuantes (fl. 460), é possível constatar que as mercadorias ali descritas efetivamente se enquadram no regime de substituição tributária, conforme Cláusula Primeira do Convênio 76/94, recepcionado na legislação desse Estado, na forma do art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/97. A saber: seringas descartáveis, NCM/NBM 9018.31; hidróxido de alumínio (medicamento), NCM/NBM 3004; luvas de procedimento, NCM 4015.19.00 ou ainda o hipoclorito de sódio, produto classificado na NBM/SH 2828.90.11 (utilizado como biocida para tratamento de água industrial), sujeito ao regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS 106/09.

Em relação a tais produtos, o contribuinte não poderia efetuar a apropriação de respectivos créditos de ICMS. Infração caracterizada.

Na infração 08, a exigência decorre da falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas, no valor total de R\$1.204,04, conforme demonstrativos anexados aos autos, às fls. 293/297.

Nas razões, alega o sujeito passivo que, no período apontado na exação fiscal, não houve o ingresso de mercadorias registrada no livro Registro de Entrada de Mercadorias e nos CFOP,s 2.550, 2.551 ou 2.556, correspondente a operações com bens do ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo.

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificado em nossa Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV). A norma esteve regulamentada no Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, até 31.03.2012.

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

O autuado não faz quaisquer considerações específicas acerca das exigências e o direito não lhe assiste na tese negativa de que não adquiriu produtos sujeitos à incidência do ICMS-DIFAL. Constam dos autos, cópias do livro de Registro de Entrada de Mercadorias, às fls. 316, 320, 322 e 324, provas de que o contribuinte efetivamente registrou em sua escrita, operações com os CFOP,s 2.551 e 2.556, diferentemente da alegação defensiva.

Portanto, resta caracterizada a infração 8, no valor de R\$1.204,04.

Por fim, na infração 09, a acusação é que o contribuinte "Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios", em relação ao período de novembro de 2011, no valor de R\$11.204,99.

Na mesma tese adotada, em todos os itens do presente Auto de Infração, a defesa simplesmente nega o cometimento da infração apontada, sem apresentar quaisquer elementos que sustentem suas assertivas.

Examinando a série de recolhimento efetuado pelo autuado constante na base de dados da Fazenda Pública desse Estado, no seu sistema de pagamento, não se extrai o pagamento no período descrito na inicial dos autos. O estabelecimento, através dos seus prepostos, novamente nesse caso, não traz qualquer prova ao PAF, nesse sentido, não logra êxito em se desincumbir do seu ônus processual em provar o fato extintivo alegado.

Posto isso, resta caracterizada a infração 09.

Face ao exposto, julgo INTEGRALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 487 a 496, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Quanto à Infração 1, destaca que, dentro do montante lançado, R\$63.002,76 seriam decorrentes das vendas de medicamento para clientes que não sejam enquadrados como hospitais clínicas e órgãos públicos. Em relação ao aludido valor alega que a cobrança não possui embasamento legal, visto que consoante assumido pelo próprio autuante, em sua justificativa para a autuação, o critério “diferença entre ST e PMC” foi utilizado com base num artigo publicado na revista publicada pela ABCFarma. Argumenta que o direito tributário deve obedecer ao princípio da estrita legalidade, previsto constitucionalmente, não sendo, portanto, possível a utilização de critérios não previstos em lei para constituir crédito tributário em face do contribuinte.

No que concerne aos demais valores, qual seja, R\$457.667,67, destaca a ocorrência de um equívoco no seu cálculo. Explica que, ainda que admitido fosse esta diferença a mesma seria no valor de R\$424.034,15, razão pela qual deveria ser refeita a auditoria dos referidos cálculos.

Argumenta que não incide ICMS-ST nas vendas para hospitais clínicas e órgãos públicos, pois são consumidores finais.

Quanto à Infração 2, alega que é consequência da infração anterior. Deste modo, raciocina, inexistindo a infração anterior consoante já impugnado, resta clarividente a inexistência da presente infração, pois o acessório seguirá o destino da obrigação principal. Ressalva que, em caso de procedência parcial da infração anterior, deve ser retificada a presente infração a fim de que seja abatido o seu valor de forma proporcional à referida redução.

Quanto à Infração 3, alega que as notas autuadas são da competência 11/2011 e seriam as de nº 13333, 13386, 13389, 13570 e 13631, as quais constam dos arquivos magnéticos da autuada e foram devidamente escrituradas no seu Livro de Registro de Saídas de mercadorias. Assim, conclui que a cobrança não é devida, devendo ser julgada improcedente esta infração.

Quanto à Infração 4, alega que não merece prosperar, pois de acordo com os produtos integrantes das informações fiscais, os produtos tributados com CST 060 na saída são mercadorias que, de fato, seguem o regime da substituição tributária, não havendo o que se falar em ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

Quanto à Infração 5, alega que o tributo foi devidamente destacado nas notas fiscais, consignando os mesmos no Livro Registro de Saídas.

Quanto à Infração 6, alega que tal exação não merece prosperar, tendo em vista que inexiste erro no cálculo a apuração do valor do imposto devido.

Alega que também a infração 7, não merece prosperar, pois de acordo com as planilhas anexadas ao auto de infração, os créditos de ICMS utilizados não são de mercadorias objeto do regime de substituição tributária.

Na infração 8, aduz que nas planilhas acostadas, tais mercadorias teriam sido adquiridas na competência 03/2011, 05/2011, 06/2011 e 07/2011. Argumenta, porém, que, neste período, inexistiu qualquer nota fiscal de entrada devidamente registrada no Livro de Entradas de Mercadorias com os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) correspondente a operações com bens do ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo (CFOP 2.550), mais precisamente os CFOP,s 2.551 e 2.556, cujos descritivos reproduz. Deste modo, concluiu pela sua improcedência, tendo em vista a ausência de tipicidade da mesma.

Com relação à infração 09, destaca que inexistente qualquer tipo de sonegação fiscal, visto que as operações foram devidamente escrituradas. Alega que inexistente também o crédito tributário, ora constituído, na medida em que foi devidamente recolhido o ICMS decorrente as operações escrituradas na referida competência. Conclui que não merece prosperar a presente infração.

Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

Diz que, em atenção ao princípio da eventualidade, em relação à infração 1, acaso seja acolhida como parcialmente procedente, o que não se espera, reitera a necessidade de revisão fiscal do montante calculado tendo em vista a diferença de R\$33.633,52 (R\$457.667,67 - R\$424.034,15).

Subsidiariamente, acaso acatado o pleito anterior, pugna seja determinada a retificação da multa de forma proporcional no que concerne a infração 2. Pugna ainda pela improcedência das infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9 de acordo com os fatos e fundamentos jurídicos apontados.

Protesta pela utilização de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a posterior juntada de documentos bem como a perícia contábil, sob pena de cerceamento de defesa.

VOTO

Não foram deduzidas questões preliminares, em face do que adentro diretamente ao mérito do presente recurso.

Na Infração 1, a acusação fiscal é de *“Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior”*. Trata-se de lançamento tributário por recolhimento a menos do imposto devido por substituição tributária na aquisição de medicamentos em outros estados da Federação, conforme reza o art. 289 do RICMS/BA 2012 e demais dispositivos legais.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que a maioria das vendas autuadas seria destinada a hospitais, clínicas e órgãos públicos. Alega, também, que o lançamento teria se fundamentado no critério “diferença entre ST e PMC”, com base num artigo publicado na revista ABCFarma.

Alega, ainda, que, acaso não se acolha a ilegalidade, visto que calculado sem parâmetros legais, houve um equívoco no seu cálculo, pois, ainda que admitida fosse, esta diferença não ultrapassaria o patamar de R\$586.052,91, razão pela qual deveria ser refeita a auditoria dos referidos cálculos.

Quanto à alegação de que as suas vendas se destinaram a hospitais, clínicas e órgãos públicos, é importante ressaltar que as operações autuadas não foram as vendas da Recorrente, mas as suas aquisições, em relação às quais o Sujeito Passivo deve fazer a antecipação do tributo, incidente na operação subsequente, independentemente de quem venha a ser o comprador.

Como se vê, o tributo deve ser recolhido de forma antecipada, podendo o Contribuinte requerer a restituição do valor pago, caso prove que o fato gerador não se realizou, única hipótese em que se admite a sua exoneração, conforme prevê o art. 12 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

“Art. 12. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33.”

Assim, o fato de as mercadorias adquiridas virem a se destinar, num momento subsequente, a hospitais, clínicas ou órgãos públicos não obsta o lançamento, pois mesmo nessas hipóteses o ICMS-ST deve ser antecipado, quando da aquisição.

Quanto à alegação de que a metodologia de cálculo fez uso da diferença entre ST e PMC, não merece ser acolhida, pois os demonstrativos de débito, acostados às folhas 20/75, revela que o cálculo do ICMS-ST devido tomou por base a MVA aplicável a cada uma das mercadorias relacionadas, conforme se depreende da leitura da coluna “ICMS-ST COM MVA”. Não foi feito uso, portanto, de tabela da ABCFarma, ao contrário do que afirma a Recorrente, já que o

lançamento tomou por base a regra prevista no § 12 do art. 289 do RICMS/12.

Quanto à alegação de que o lançamento contém equívocos em seu cálculo, o Sujeito Passivo não tratou de especificar os elementos que julga equivocados, tendo se limitado a tecer uma alegação genérica, o que se revela inapto a obstar o demonstrativo de cálculo apresentado pelo preposto fiscal.

Face ao exposto, entendo que a Infração 1 resta integralmente procedente.

A segunda infração trata da aplicação da multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outra unidade da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O sujeito passivo limita-se a afirmar que esta infração é consequência da infração anterior. Pede ainda que, improcedente sua alegação primeira, que seja reduzida a exigência de forma proporcional, sem deduzir qualquer outro argumento mais consistente, no sentido de obstar o lançamento.

O Contribuinte equivocou-se, pois a presente infração trata de antecipação parcial, regime que não se aplica a mercadorias sujeitas à substituição tributária, não existindo, portanto, qualquer relação com as operações atinentes à Infração 1.

Não é possível reduzir multa por descumprimento de obrigação principal.

Diante do exposto, considerando que houve recolhimento do ICMS nas saídas subsequentes, mas sem o recolhimento por antecipação, no prazo regulamentar, subsiste a imposição da multa de 60%. Infração caracterizada.

Quanto à Infração 3, a acusação fiscal está assim descrita: “Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios”. Em sua peça recursal, o Sujeito Passivo afirma que as Notas Fiscais exigidas (números 13.333, 13.386, 13.389, 13.570 e 13.631) são da competência 11/2011 e que foram escrituradas no Livro Registro de Saídas.

Examinando os autos do processo, noto que os Auditores acostaram ao processo administrativo fiscal - PAF, o Anexo V, no qual se encontram relacionadas todas as notas fiscais que deixaram de ser lançadas na escrita fiscal do sujeito passivo (fls. 166 a 167). As cópias do livro Registro de Saídas, relativo ao mês de novembro de 2011 (fls. 357 a 358) não fazem prova da escrituração efetiva das notas fiscais, objeto da lide. Precisaríamos, portanto, anexar cópias das folhas em que se encontram registrados os documentos fiscais objeto da autuação, o que não ocorreu.

Diante do exposto, a Infração 3 resta também subsistente.

Com relação à Infração 4, a acusação fiscal é que o sujeito passivo deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, estando as mesmas regularmente escrituradas. O demonstrativo de débito faz alusão ao Convênio ICMS 01/90, asseverando que tais itens não se encontram contemplados com o benefício fiscal da isenção, lá prevista. Já a Recorrente aduziu que nas operações autuadas não foram contempladas com isenção, mas seguem o regime da substituição tributária, previsto no Convênio 76/94. Assim, alega que não se deve falar em ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

Examinando os autos, observo que os Auditores relacionaram no demonstrativo retro aludido, diversos aparelhos, descritos como “sonda”, “cateter”, “tubo endotraqueal”, classificados na posição NCM 9018.39; “especulo vaginal descartável”, NCM 9018.9; “atadura” NCM 9021; “coletor”, “almotolia” NCM 3926. Confrontando tais mercadorias com aquelas listadas no art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/97 (que repete os produtos constantes do Convênio ICMS 76/94), não se visualiza qualquer item cuja descrição coincida com aquela feita no lançamento fiscal, sendo certo que não se enquadram no regime de substituição tributária.

Confrontando tais descrições com aquelas previstas no Convênio ICMS 01/99, (que lista as

mercadorias com isenção), noto que, a despeito de possuírem a mesma NCM dos itens listados no Convênio citado, a descrição das mercadorias autuadas não coincide com aquela existente na norma convenial referida.

De fato, tratando de norma de exceção, somente se admite o tratamento tributário previsto no Convênio ICMS 01/99, na hipótese de se constatar a DUPLA IDENTIDADE, ou seja, mesma NCM e mesma “descrição”, o que no caso não se verifica. A infração 4 é também procedente.

Quanto à Infração 5, a acusação fiscal é semelhante: “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”. Trata-se de ICMS destacado nos documentos fiscais emitidos, sem que tenha sido lançado no Livro registro de Saídas.

A Recorrente opõe-se, repetindo a mesma alegação anterior de que as mercadorias autuadas seguem o regime da substituição tributária. Tendo sido, o imposto, destacado nos documentos fiscais de saída, o contribuinte fica obrigado a efetivar o seu lançamento no livro fiscal próprio, o que não provou ter feito.

Dessa forma, resta também caracterizada a infração 5.

Na infração 6, a exigência reside no recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Trata-se de diferenças entre o valor lançado no Livro Registro de Saídas e o destacado nos documentos fiscais emitidos.

O Contribuinte limita-se a alegar que inexistiu erro no cálculo para apuração do valor do imposto devido. Não apresenta nenhum elemento que possa se contrapor ao demonstrativo anexado no Auto de Infração, onde foram discriminados todos os documentos fiscais.

A infração 6 é procedente.

Na Infração 7, a fiscalização acusa o sujeito passivo de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária. Refere-se a crédito em operações enquadradas no regime de substituição tributária. A Recorrente opõe-se, alegando que os créditos lançados não se referem a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Examinando as peças colacionadas ao PAF, o Anexo IX (fls. 289/290) é possível constatar que as mercadorias ali descritas efetivamente se enquadram no regime de substituição tributária, conforme Cláusula Primeira do Convênio 76/94, recepcionado na legislação desse Estado, na forma do art. 353, inciso II, item 13 do RICMS/97. A saber: “seringas descartáveis”, NCM/NBM 9018.31; “hidróxido de alumínio (medicamento)”, NCM/NBM 3004; “luvas de procedimento”, NCM 4015.19.00 ou ainda o “hipoclorito de sódio”, produto classificado na NBM/SH 2828.90.11 (utilizado como biocida para tratamento de água industrial), sujeito ao regime de substituição tributária previsto no Protocolo ICMS 106/09. Em relação a tais produtos, o contribuinte não poderia efetuar a apropriação de respectivos créditos de ICMS. Infração caracterizada.

Na infração 8, a exigência decorre da falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas, relativa a aquisições de mercadorias destinadas a uso/consumo do estabelecimento. O Sujeito Passivo alega que não houve o ingresso de mercadorias registrada no livro Registro de Entrada de Mercadorias e nos CFOP,s 2.550, 2.551 ou 2.556, correspondente a operações com bens do ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo.

Constam dos autos, cópias do livro de Registro de Entrada de Mercadorias, às fls. 316, 320, 322 e 324, o que é revelador de que o contribuinte efetivamente registrou em sua escrita, operações com os CFOP’s 2.551 e 2.556, diferentemente da alegação defensiva. Portanto, resta caracterizada a Infração 8.

Por fim, na infração 9, a acusação é que o contribuinte “Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”, em relação ao período de novembro de 2011, no valor de R\$11.204,99. O Contribuinte simplesmente nega o cometimento da infração apontada, sem apresentar quaisquer elementos que sustentem suas

assertivas.

Examinando o Sistema INC da SEFAZ/BA, é possível constatar que o valor ora exigido foi objeto de denúncia espontânea, mediante PAF nº 8500004423122. Ora tendo sido objeto de denúncia espontânea, não mais se faz necessária a lavratura de auto de infração para constituição do crédito tributário, em conformidade com o que prevê o art. 54-A, ficando, a administração tributária, autorizada a promover a sua inscrição em dívida ativa, na hipótese de não haver recolhimento no prazo, conforme abaixo.

“Art. 54-A. O débito tributário declarado pelo sujeito passivo em documentos de informações econômico-fiscais previstos na legislação ou através de denúncia espontânea importa em confissão de dívida e, na falta de recolhimento no prazo regulamentar, torna constituído o crédito tributário.

...
§ 2º Decorridos 30 (trinta) dias da entrega da declaração ou da denúncia espontânea, o crédito tributário poderá ser inscrito diretamente na Dívida Ativa Tributária.”

Posto isso, o lançamento tributário, naquilo que se reporta à Infração 09 é improcedente.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA	MULTA FIXA
1	520.670,43	60%	
2	0,00	-	10.274,71
3	864,62	100%	
4	15.937,22	60%	
5	26.561,79	60%	
6	3.745,62	60%	
7	656,98	60%	
8	1.204,04	60%	
9	0,00	-	
TOTAL	569.640,70		10.274,71

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269353.0702/15-0, lavrado contra **MECFARMA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$569.640,70**, acrescido das multas de 60% sobre R\$568.776,08 e 100% sobre R\$864,62, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$10.274,71**, prevista no inciso II, "d", do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS