

A. I. Nº - 206855.3024/16-7
AUTUADO - ULTRA MEDICAL COMÉRCIO DE MATERIAIS HOSPITALARES EIRELI - EPP
AUTUANTE - JOÃO EMANUEL BRITO ANDRADE
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03.01.2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0211-04.18

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Comprovado que os documentos fiscais listados tiveram o imposto recolhido a título de Substituição Tributária, o lançamento é indevido. Reconhecimento do autuante, frente aos elementos de prova carreados aos autos. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 14 de dezembro de 2016, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$170.260,01, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.01.02.** Efetuiu o 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 do exterior, nos meses de janeiro a agosto de 2016.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 36, onde, após breve resumo da autuação e firmar a tempestividade da defesa, argumenta que como será devidamente demonstrado doravante, nos quais a autuação impugnada fora alicerçada não se justificam pelo que a autuação das supostas obrigações e correspondentes penalidades merecem ser revistas.

Justifica tal fato, pelo motivo de que, consoante se vê das notas fiscais que anexa, a apuração realizada não merece prosperar, uma vez que várias das operações autuadas já tiveram o ICMS Substituição antecipado pelo fornecedor, não havendo que se falar em novo pagamento, sob pena de ocorrer bitributação.

Além disto, conforme consta nos documentos fiscais também anexos, aponta ter o autuante incluído, por equívoco, uma operação não concretizada integralmente em decorrência de devolução de mercadoria através da Nota Fiscal 43.756, emitida em 25/04/2016, bem como Notas Fiscais Complementares emitidas apenas para recolhimento de tributos calculados anteriormente a menos pelos fornecedores, caso das Notas Fiscais 17.595, 37.996, 90.934, 43.399, 100.666, datadas de 20/06/2016, 27/06/2016, 28/06/2016, 18/04/2016, 18/04/2016, respectivamente.

Nesta esteira, conforme se verá a seguir, diz ter sido o levantamento das operações que teriam ensejado a autuação impugnada feito de maneira equivocada, sem a devida observância ao regramento tributário ao qual está sujeita, razão pela qual as penalidades impostas não merecem prosperar.

Aborda a seguir, a situação na qual a substituição tributária realizada pelos fornecedores, a partir da análise das notas fiscais anexas, organizadas por mês fiscalizado, vislumbra que o ICMS referente à substituição tributária foi retido, em diversas ocasiões, nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores, e a título ilustrativo, no mês de janeiro de 2016, observa as notas fiscais 23.034, 96795 e 97672 nas quais consta a retenção do ICMS Substituição no importe de R\$1.507,28, R\$600,63 e R\$1.616,14, respectivamente.

Anota ter sido a substituição tributária das operações realizada com base no Convênio ICMS 76/94 e nos Protocolos ICMS 99/09 e 105/09 (transcritos), segundo os quais a responsabilidade pela retenção do imposto é do fornecedor.

Além disto, menciona que o próprio artigo 8º, inciso II, da Lei 7014/96, mencionado pelo autuante e por ele copiado, deixa claro que o contribuinte alienante no Estado da Bahia deixa de ser responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, quando recebe as mercadorias com o imposto já antecipado, como é o caso.

Logo, comprovado através da análise das notas que ora se acosta que houve substituição tributária, fato que foi olvidado pelo autuante, bem como que tais valores foram completamente ignorados e desconsiderados por ele, a mesma merece ser retificada nos mesmos termos daquela elaborada, aduz.

Além do exposto, frisa que quando da apuração do ICMS Substituição Tributária devido, foi indicado como valor das notas fiscais, o “valor total da nota”, olvidando o mesmo que neste montante já se inclui o ICMS substituído pelo fornecedor quando a apuração correta deve ser realizada sobre o “valor total dos produtos”, sob pena de, mais uma vez, incorrer na bitributação, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Além disso, aponta caso onde se constata a impossibilidade de apuração de imposto sobre imposto, uma vez que algumas notas fiscais complementares foram emitidas pelos seus fornecedores, apenas com o escopo de declarar/recolher diferença de ICMS decorrente da alteração de alíquota imposta pelo artigo 309, §6º do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, sem registro de circulação de produtos, razão pela qual sobre as mesmas não poderia haver incidência de ICMS sob pena de ocorrência de bitributação.

Chama ainda a atenção para o fato de que a Nota Fiscal 89.938, datada de 12/05/2016 do fornecedor de CNPJ 82.641.325/0036-48, originária do Estado de Pernambuco, em que pese nela não constar a retenção tributária, foi aplicada alíquota diversa daquela prevista no Convênio ICMS 76/1994, (56,78%), quando na verdade, aquele documento prevê a aplicação de percentual de 51,68%, conforme conta no item 9.10 do Anexo I do RICMS/BA.

Já no que se refere à Nota Fiscal de 37996, datada de 27/06/2016 do fornecedor de CNPJ 00.894.372/0001-09, originária do Estado de Goiás, esta também foi erroneamente analisada, pois houve devolução parcial de mercadorias através da Nota Fiscal 2486, pelo que o cálculo do imposto não poderia ter sido realizado usando como base o valor total e desconsiderando os produtos devolvidos, garante.

Por fim, no tocante à Nota Fiscal de 26015, datada de 01/06/2016 do fornecedor de CNPJ 07.415.627/0001-52, originária do Estado do Paraná, afirma que, apesar de nela não constar a retenção do ICMS devido, está devidamente acompanhada da GNRE, a qual anexa, comprovando o pagamento do imposto.

Assim, por tudo o quanto exposto, ao realizar as devidas correções nos demonstrativos (anexos) constantes no Auto, deve ser acolhida integralmente a presente peça para extinguir o crédito tributário equivocadamente lançado.

Aborda, a seguir a abusividade na imposição das penalidades consignadas no Auto de Infração, uma vez que as multas aplicadas estão previstas no artigo 42, inciso II, alínea “a”, “d” e “f” da Lei 7.014/96, copiado, tendo, recentemente, o STF, no julgamento do RE 754554/GO, reconhecido a inconstitucionalidade das multas aplicadas por falta de pagamento de tributos ou descumprimento de obrigações acessórias cujo patamar seja superior ao montante de 20% (vinte por cento), transcrevendo a Ementa do referido precedente jurisprudencial, relativo ao RE 754554 AgR, tendo como Relator o Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, acórdão eletrônico DJe-234 divulg 27/11/2013 public 28/11/2013, o qual considerou inconstitucional a aplicação da multa de 25% (vinte e cinco por cento) cobrada pelo Estado de Goiás. De acordo com o entendimento do Ministro, os entes estatais não podem utilizar a extraordinária

prerrogativa de que dispõem em matéria tributária para exigirem prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam ou, até mesmo, aniquilam o patrimônio dos contribuintes, consignando ainda ser o princípio do não confisco previsto no artigo 150, IV da CF também aplicável às multas.

Na mesma linha de entendimento, cita o entendimento do Pretório Excelso consignado no julgamento da ADI 551, cuja Ementa igualmente transcreve.

Nesta esteira, fiz ser a imposição de multa em percentual superior ao montante de 20% (vinte por cento) considerada confiscatória, mesmo que decorra do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, de sorte que, ante a orientação da Suprema Corte, as multas consignadas no Auto de Infração devem ser reduzidas para o percentual de 20% (vinte por cento), pleiteia.

Aborda a seguir, o disposto no artigo 45 da Lei Estadual 7.014/96, o qual dispõe acerca da redução das multas para as infrações tipificadas no artigo 42, incisos II, III e VII. Neste passo, as multas impostas podem ser reduzidas em até 70% (setenta por cento) do valor, caso o contribuinte autuado opte pelo pagamento antes do encerramento do prazo para impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal, conforme reprodução do mesmo.

Com efeito, fala ser cediço que a instauração de processo administrativo tributário suspende a exigibilidade dos créditos tributários, conforme determinação do CTN em seu artigo 151, copiado, e assim sendo, tendo em vista a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários oriundos do Auto de Infração, propositada pela apresentação da presente defesa, requer que, acaso algum dos pontos suscitados na presente defesa não seja acolhido por este colendo órgão, o que se cogita por mera atenção ao princípio da eventualidade, seja-lhe assegurado o direito de recolher os valores dos créditos tributários eventualmente considerados devidos, com as devidas reduções das multas no montante de 70% (setenta por cento), observado o prazo a contar da data da conclusão do presente processo administrativo fiscal.

Em conclusão, e diante de tudo quanto exposto, requer seja declarada a extinção das obrigações fiscais decorrentes do suposto não recolhimento e/ou recolhimento a menor de valores a título de ICMS, apurados em levantamento realizado pela SEFAZ, considerando as correções apontadas acima, ou, havendo a manutenção total ou parcial do lançamento ora impugnado, seja provida a presente impugnação, para fins de se reduzir as multas impostas ao patamar de 20% (vinte por cento), sob pena de violação à jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal e ao princípio do não confisco previsto no artigo 150, IV, da CF, lhe sendo assegurado o direito de recolher os valores dos créditos tributários eventualmente considerados devidos, com as devidas reduções das multas no montante de 70% (setenta por cento), nos termos do artigo 45, I da Lei 7.014/96, observado o prazo de trinta dias a contar da data da conclusão do presente processo administrativo fiscal e seja acolhida a planilha de apuração anexada a presente defesa.

Requer, por fim, provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente mediante a prova documental que ora se acosta à presente defesa, bem como outras que vierem a se fazer necessárias.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 151 a 153 esclarece ter a autuada, trazido aos autos a peça de fls. 20 a 34, bem como documentos instrutórios de fls. 35 a 149, e preliminarmente, reconhece que as notas fiscais a seguir relacionadas, citadas, pelo digno defensor, na sua peça de fls. 20 a 34, tiveram o ICMS antecipado pelos fornecedores:

FOLHA	Nº DA NOTA	DATA
23	43.756	25.04.2016
24	17.595	20.06.2016
24	37.996	27.06.2016
24	90.934	28.06.2016
24	43.399	18.04.2016
24	100.666	18.04.2016
25	23.034	07.01.2016

25	96.795	19.01.2016
25	97.672	20.01.2016
28	89.938	12.05.2016
28	37.996	27.06.2016
28	26.015	01.06.2016

Quanto ao argumento do excesso das multas impostas, assegura que o Contencioso Administrativo não é o espaço adequado para abordagem de matérias constitucionais, via Recurso Extraordinário e Ação Direta de Inconstitucionalidade e outros, e em relação às alegações de mérito, especialmente o fato de que várias das operações autuadas já tiveram o ICMS substituição antecipado pelo fornecedor, pontua que deveria a autuada, no momento da contestação, ter relacionado todas e não várias operações autuadas que já tiveram o ICMS substituição antecipado pelo fornecedor, o que não o fez, tendo, entretanto o mesmo feito.

Constata, a partir do exame levado a efeito no conjunto de notas fiscais juntadas às fls. 55 a 148, a existência de notas cujo imposto devido foi lançado e pago, via GNRE, pelo fornecedor, e de igual modo, também foi constatada a existência de notas, que podem ser vistas às fls. 55 a 148, cujo imposto devido foi lançado, porém, não foi pago, via GNRE, pelo fornecedor.

Explica que estas notas, que não tiveram o imposto pago, via GNRE, foram relacionadas na planilha anexada à presente informação fiscal, representando os valores finais devidos nos presentes autos, no total de R\$30.977,57, substituindo o demonstrativo de débito original de fls. 05 a 12.

Requer, pois, seja o valor acima homologado, ao tempo em que apresenta novos demonstrativos às fls. 154 a 158.

Cientificada do teor da informação fiscal (fls. 162 e 163), através de Aviso de Recebimento dos correios, o sujeito passivo retorna ao feito, no sentido de se manifestar (fls. 167 a 169), na qual, observa que, embora tenha sido acatada parte das alegações, todavia, parte das alegações não foi acolhida tendo o autuante averiguado a existência de notas cujo imposto foi devidamente lançado e pago através de GNRE.

Aponta, entretanto, que o mesmo não conseguiu averiguar o pagamento de todas as notas remanescentes através das GNRE, pelo que, entendeu ser devido o montante de R\$ 30.977,57, o que discorda, salientando que parte das Notas Fiscais foram emitidas por fornecedores que possuem inscrição de substituto tributário na Bahia, quais sejam:

Nota Fiscal	Empresa
80.444	Descarpack
76.263	Bace
76.271	Bace
42.754	Neve
43.276	Neve
44.094	Neve
44.777	Neve

Assim, diz restar evidente que os pagamentos das operações envolvendo Substituição Tributária, envolvendo as empresas acima mencionadas não seriam observadas através das GNRE, e, igualmente, as demais operações constantes do demonstrativo de débito foram pagas através das GNRE, conforme se comprova dos documentos em anexo, quais sejam as Notas Fiscais 23.034, 23.200, 11.218, 102.538, 16.370 e, 106.809.

Frisa duas situações relativas às Notas Fiscais 11.218 e 106.809, quais sejam, na primeira, o ICMS destacado naquela nota encontra-se a menor, razão pela qual foi emitida a Nota Fiscal complementar 11.371 na qual foi recolhida a diferença do ICMS, enquanto na segunda a MVA apresentada no demonstrativo de débitos encontra-se a maior, posto que a alíquota vigente época era a constante no item 9.2 do Anexo I do RICMS (50,90%), de acordo com a observação constante no próprio documento fiscal acerca da redução da base do ICMS previsto no Convênio ICMS

34/2006, pelo que, o valor destacado de ICMS no documento está correto e, aquele constante do demonstrativo de débitos, está equivocado.

Entende restar demonstrado de forma clara a insubsistência do Auto de Infração, pelo que, reitera todos os termos da defesa apresentada e requer seja julgado improcedente o presente Auto de Infração, com o seu consequente cancelamento, tendo em vista que todo o tributo aqui exigido foi devidamente pago, não existindo, desta forma, qualquer débito a ser exigido.

Em nova informação fiscal, o autuante (fls. 216 e 217) assegura ter procedido o exame da manifestação apresentada, constatando que as notas fiscais a seguir relacionadas foram emitidas por empresas que possuem inscrição de substituto tributário na Bahia, razão pela qual os pagamentos das operações envolvendo substituição tributária por elas realizadas, não seriam efetivadas por intermédio das GNREs:

NOTA FISCAL	EMPRESA
80.444	DESCARPACK
76.263	BACE
76.271	BACE
42.754	NEVE
43.276	NEVE
44.094	NEVE
44.777	NEVE

Aponta terem sido apresentadas as notas fiscais 23.034, 23.200, 11.218, 102.538, 16.370 e 106.809, com as respectivas GNREs, juntadas às fls. 176 a 197.

Tendo a defesa demonstrado o pagamento dos valores exigidos nos presentes autos, acata todos os termos da manifestação de fls. 166 a 214, ao tempo em que declara sua concordância com o pedido de julgamento improcedente do Auto de Infração, formulado pela autuada.

Na sessão de julgamento, compareceu o advogado da empresa, o qual em sustentação oral reiterou os termos defensivos anteriormente postos.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade, e observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

A matéria em questão e a resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi exercida no feito, valendo, entretanto, algumas observações.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”*.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de*

liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública, o dever de provar os fatos alegados, sendo regra, a vedação de aplicar-se como verdadeiros, fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII, assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e à ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às partes litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material, deve obedecer aos princípios constitucionais e às normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material, funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade, incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador, em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Analiseemos, pois, o mérito da autuação, no qual a tese defensiva se estriba em diversas situações: substituição Tributária realizada e recolhida pelo fornecedor, devolução de mercadoria adquirida, erro na aplicação de MVA quando da apuração do valor da Substituição Tributária devida, e arrolamento de Notas Fiscais Complementares emitidas apenas para recolhimento de tributos calculados anteriormente, a menor, pelos seus fornecedores, sustentadas pela documentação probante trazida por ocasião da apresentação da impugnação.

Num primeiro momento, após a devida análise, o autuante acolhe os argumentos defensivos e reduz o montante do lançamento, elaborando novo demonstrativo de débito, o qual submetido à autuada implicou na apresentação de novos documentos e elementos em sentido contrário à autuação, especificamente ao recolhimento já realizado em relação às parcelas do Auto de Infração, o que valeu nova análise por parte do autuante, que concluiu indevida qualquer parcela de imposto remanescente em relação ao lançamento.

Desta maneira, pelos fatos relatados, além do próprio reconhecimento do autuante, tendo o sujeito passivo elidido totalmente a imputação fiscal, o lançamento é improcedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **206855.3024/16-7**, lavrado contra **ULTRA MEDICAL COMÉRCIO DE MATERIAIS HOSPITALARES EIRELI – EPP**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA