

A. I. Nº - 299130.0011/19-0
AUTUADO - OPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS LTDA.
AUTUANTE - JORGE TADEU COSTA DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 01/12/2020

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0208-03/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Infração comprovada, de acordo com o levantamento fiscal. **b)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Ficou comprovado que o defendente não destacou o ICMS relativo às operações com mercadorias tributáveis. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração não impugnada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/09/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$199.621,41, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de agosto a novembro de 2014; março, julho, agosto, outubro e novembro de 2015 e março de 2016. Valor do débito: R\$5.176,95. Multa de 60%.

Infração 02 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; janeiro a maio de 2016. Valor do débito: R\$93.267,91. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de setembro a dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015; janeiro a março, maio a julho, outubro e novembro de 2016. Valor do débito: R\$95.848,90. Multa de 60%.

Infração 04 – 07.15.05: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro, março, maio a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$2.998,99.

Infração 05 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de agosto a outubro e dezembro de 2014; abril, maio, julho e agosto de 2015; agosto, outubro e dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$2.328,67.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 73 a 91 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, faz um resumo da autuação fiscal e pede a improcedência do Auto de Infração. Reproduz o art. 29, § 2º da Lei 7.014/96, usado pelo autuante para embasar a cobrança de imposto e alega que o art. 264 do RICMS-BA autoriza a manutenção do crédito referente às entradas de mercadorias ou prestações de serviços isentos, desde que, na forma do inciso XV, diga respeito a “entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviço de saúde, indicados no Anexo único do Convênio ICMS 01/1999, desde que as operações não sejam tributadas ou tenham tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao IPI e ao imposto de importação”.

Afirma que conforme documentação anexa, a título de exemplo, consta mercadoria de NCM/SH 9018.9099 declarada como isenta. Diz que o autuante foi diligente e não realizou lançamento de qualquer valor referente ao produto, atendendo ao disposto no anexo único do Convênio ICMS 01/1999.

Registra que as demais mercadorias objeto de tributação pela autoridade fiscal foram devidamente declaradas, conforme documentação que acostou aos autos com as respectivas notas fiscais, donde se pode extrair a base de cálculo e a alíquota da exação.

Alega que o demonstrativo que figura como parte integrante da defesa, comprova que o autuado tomou crédito apenas de produtos tributados, cujo respaldo é dado pelo art. 264 do RICMS, e não produtos isentos. Afirma que de acordo com a descrição de cada produto, o estorno de crédito praticado pela fiscalização está equivocado, não havendo que se falar em imposto a pagar.

Em relação à infração 02, menciona o art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN e o art. 150, § 7º da Constituição Federal e comenta sobre as modalidades de substituição tributária, afirmando que todas levam em consideração a ocorrência do fato gerador e o momento do pagamento do tributo.

Ressalta que no caso em comento, houve o recolhimento antecipado do ICMS, assim que a mercadoria entrou no território do Estado, antes mesmo que adentrasse ao estabelecimento comercial. O valor pago ao Estado para onde se destina a mercadoria corresponde ao “difal” entre a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, consoante dispõe a Constituição Federal em seu art. 155, VII e VIII.

Afirma que a antecipação tributária se processou normalmente, conforme apontam os documentos que acostou aos autos, salientando que nenhuma das mercadorias sobre as quais houve a lavratura do Auto de Infração, está sujeita à sistemática da substituição tributária.

Requer seja reconhecido pela Administração Tributária Estadual do erro de fiscalização, culminando em fulminar o procedimento instaurado no que diz respeito à infração 02.

Infração 03: Reproduz o art. 2º, I da Lei 7.014/96 e o art. 332, I do RICMS-BA, e alega que o autuante se limitou a reproduzir o fato gerador do ICMS e o prazo para o seu pagamento no Estado da Bahia, tendo diferentes termos iniciais a depender da condição ostentada pelo contribuinte na relação jurídico tributária.

Menciona o que estabelece o art. 142 do CTN e diz que a autoridade fiscal tem o dever de conferir observância a todos os pontos elencados pelo referido artigo e a não obediência, sujeita o autor do lançamento a responder administrativamente, por sua conduta negligente e imperita.

Diz que em se tratando de um ato administrativo de natureza vinculada, o autor do lançamento não pode efetuar juízo de valor sob sua forma descrita em lei, do contrário, a Administração Pública ultrapassaria os limites impostos à legalidade a que está adstrita.

Ressalta que o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Cláudia Petit. Afirma que no caso em apreço, o Fisco não realizou a correta subsunção do fato à norma quando arguiu a existência de saídas tributadas como não tributadas, sem, contudo, oferecer substrato normativo específico que ateste, por exemplo, o enquadramento de uma mercadoria como tributável.

Também alega que o autuante não indicou os itens que entende serem passíveis de tributação, prejudicando a efetivação do contraditório substancial, à medida em que o contribuinte precisa se defender de alegações genéricas opostas pelo Fisco.

Neste sentido, cita o entendimento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CARF e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Diz que a despeito de ter sido autuado de maneira genérica, o que enseja a anulação da autuação, por mero amor ao debate, apresenta algumas considerações a respeito do mérito da cobrança.

Afirma que o autuante considerou, equivocadamente, como tributáveis operações com produtos destinados à prestação de serviços de saúde, muito embora sejam claramente considerados isentos pelo Convênio ICMS 01/99 e pelo Convênio ICMS 126/2010, os quais foram recepcionados pelo RICMS-BA.

Diz que o Anexo único do Convênio ICMS 01/99, com redação dada pelo Convênio ICMS 80/02, que passou a produzir efeitos a partir de 23/07/2002, é composto basicamente pelo código NCM e pela respectiva descrição do equipamento e/ou insumo destinado a prestação de serviços de saída nele constante.

Entende ser inquestionável que todas as operações com equipamentos descritos no Anexo único do Convênio ICMS 01/99 e/ou Convênio ICMS 126/2010 são isentas do referido imposto, bastando para a fruição do benefício, o estabelecimento de isenção ou alíquota zero do IPI ou de Imposto de Renda para os mesmos equipamentos e/ou insumos.

Frisa que todas as operações isentas de ICMS que realizou, se referem a equipamentos e insumos previstos no Anexo único ao Convênio ICMS 01/99 e/ou Convênio ICMS 126/2010, e as operações não tributáveis regularmente realizadas foram equivocadamente consideradas como tributáveis pelo autuante.

Esclarece que a descrição dos equipamentos e insumos médicos contidos nas notas fiscais é feita justamente para atender uma exigência do mercado, que impõe a detalhada descrição de cada importante característica e finalidade de cada equipamento e/ou insumo comercializado, e não apenas a descrição jurídica/genérica, que não especifica e nem detalha o mesmo, como ocorre no Anexo Único.

Acrescenta que as descrições dos produtos constantes nas notas fiscais autuadas são idênticas às descrições utilizadas pelos fabricantes dos produtos, conforme resta demonstrado nas notas fiscais de entradas.

Afirma que é exatamente em decorrência dessas diferentes formas de descrição dos produtos de saúde envolvidos nas operações próprias de compra e venda realizadas pelos diversos operadores no mercado, inclusive e no caso específico do autuado, com a constante no Anexo único ao Convênio 01/99 e 126/2010, é que não pode, nem exige a norma isentiva, que se guarde exata literalidade ou, melhor, gramaticalidade de redação.

Alega que, provavelmente, o apego da autoridade fiscal à literalidade do disposto nos convênios citados, foi determinante para que realizasse a tributação de algumas mercadorias sem atentar para o verdadeiro sentido da norma isentiva.

Cita o art. 111, I do CTN e apresenta o entendimento de que a imposição de uma interpretação literal sobre as matérias concernentes à concessão de isenção, não pode servir para desprestigiar

teleologicamente a aplicação do direito. Cita como exemplo a imunidade tributária para as mídias digitais.

Assegura que todas as operações isentas de ICMS que realizou, se referem a equipamentos ou insumos previstos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99 e/ou Convênio ICMS 126/2010, embora sem “identidade gramatical” de descrição dos mesmos nos documentos fiscais que acobertaram tais operações.

Entende que apenas a descrição constante na Nota Fiscal é que difere, por ser mais específica e com maiores detalhes da que consta genericamente do Anexo Único, mas com os mesmos códigos de NCM.

Diz que elaborou planilha, por amostragem, de exata correlação entre cada código de NCM e a correspondente descrição pormenorizada que constou nas Notas Fiscais emitidas, tudo a demonstrar que nenhuma irregularidade cometeu nas operações objeto da autuação.

Requer seja determinada a realização de perícia, por profissional da área médica, a ser nomeado por essa Junta de Julgamento Fiscal, conforme quesitos formulados ao final da impugnação. Diz que não pretende enquadrar no Convênio equipamentos ou insumos médicos análogos aos ali previstos.

Lembra que no processo administrativo fiscal vigora, dentre outros, o princípio da verdade real, pelo qual a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes, conforme expressamente previsto no art. 2º do RPAF.

Afirma que a autuação poderia ter sido evitada, se o autuante tivesse observado que os equipamentos e insumos médicos lançados pelo autuado nas notas fiscais e descritos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99 e Convênio 126/2010 são de idêntica natureza, utilização e finalidade, embora a descrição em uma e outra Nota fiscal não seja a mesma do referido convênio para melhor atender a exigência do mercado.

Repisa que a defesa está prejudicada em razão de o autuante não ter procedido na confecção do ato administrativo de lançamento da maneira fixada em lei, provocando prejuízo ao contribuinte, à medida em que se defende como se especulasse ou, melhor, tentasse adivinhar o que o Fisco conjecturou no caso concreto.

Ressalta que alguns órgãos de cobrança, bem como tribunais judiciais, ao entenderem que a interpretação da legislação tributária que outorga isenção deve ser literal, acabam por afastar outras formas de interpretação. Sobre o tema, menciona a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e pugna pela nulidade da infração 03.

Infração 04: Alega que o autuante aplicou multa sobre mercadoria isenta do ICMS, segundo as disposições do Convênio 01/99, consoante evidencia planilha que anexou à defesa.

Diz que foi instado a pagar multa pela declaração a menos de imposto cuja cobrança lhe é dispensada por lei, tratando-se de raciocínio teratológico. Menciona decisão do STJ, e afirma que, se não há pagamento causado pela isenção, não deve ser alimentada qualquer dúvida sobre a legitimidade da cobrança de multa sobre o imposto. Requer a anulação da infração 04.

Por fim, requer seja a infração 03 tornada nula, afirmando que houve uma fiscalização superficial, limitando o direito à ampla defesa do contribuinte.

Quanto ao mérito, pede que seja julgado improcedente o Auto de Infração, no que se refere às suas quatro primeiras cobranças, desconstituindo-se o crédito tributário levantado em razão do errôneo enquadramento legal realizado pelo Fisco, pelos motivos aduzidos.

Caso o entendimento seja diverso, protesta pela realização de perícia na documentação fiscal e contábil, analisada para a lavratura do presente Auto de Infração, sob pena de nulidade.

Requer, ainda, sob pena de nulidade, que a partir do protocolo da impugnação, todos os atos de comunicação e intimação referentes ao presente processo se deem através do Dr. Osmar Tavares dos Santos Júnior, advogado, indicando o endereço para correspondência.

Também solicitou a intimação prévia do subscritor da defesa da data da sessão de julgamento a fim de que possa apresentar sustentação oral dos argumentos expendidos na defesa.

O autuante presta informação fiscal às fls. 297 a 313 dos autos. Diz que o defendente atua no ramo de comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar, próteses e artigos de ortopedia.

Informa que todos os autos de infração lavrados contra este contribuinte resultam da prática reiterada de enquadrar certos produtos que comercializa no benefício de isenção do ICMS, previsto no Convênio ICMS 01/99. Cita o AI nº 206855.0002/14-6, no valor histórico de R\$779.322,23 julgado procedente em primeira e segunda instâncias pelo CONSEF (ACÓRDÃO JJF Nº 0173-04/15).

Quanto à infração 01, diz que o defendente apresentou o argumento de que o art. 264 do RICMS-BA autoriza a manutenção de crédito referente às entradas de mercadorias isentas, desde que, digam respeito a entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviço de saúde, indicados no Anexo Único do Convênio ICMS 01/1999.

Reproduz o art. 264 (*caput*) e inciso XXIV, ressaltando que são dois requisitos para a manutenção do crédito de produtos de saúde que têm o benefício da isenção. O primeiro, é que o produto isento esteja relacionado no Anexo Único do Convênio 01/99. O segundo, é que a entrada do produto seja decorrente de importação, ou seja, CFOP 3102 – Compra para comercialização.

Informa que a simples verificação dos demonstrativos de fls. 14 a 21 do PAF, permite constatar que nenhuma mercadoria é decorrente de importação, ou seja, CFOP 3101 e 3102, e esse fato, por si só, é suficiente para desconstruir a alegação defensiva de existência de regra de manutenção de crédito.

Esclarece que as compras de equipamentos e insumos por parte do autuado foram realizadas no mercado interno, dentro deste Estado ou em outros Estados da Federação, o que pode ser constatado mediante consulta às planilhas de cálculo acostadas ao presente processo (fls. 14/21) e às notas fiscais de entrada. Mantém a exigência fiscal.

Infração 02: Diz que o autuado faz uma exposição teórica sobre conceitos de Substituição Tributária, sem conseguir estabelecer uma relação lógica e clara entre esta abordagem e a infração 02, que trata da utilização indevida de crédito fiscal, em decorrência de lançar no livro Registro de Apuração, na coluna “outros créditos”, os valores do ICMS recolhidos a título de Antecipação Tributária (código 1145).

Repete a alegação defensiva e diz que o autuado efetua compras para comercialização. Reproduz o argumento defensivo de que o valor pago corresponde ao “difal” entre a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual. Diz que o próprio contribuinte ao emitir os DAEs usou o código de receita 1145 – Antecipação Tributária, e na defesa transcreve o art. 155, § 2º da Constituição Federal.

Informa que de acordo com os relatórios, DAEs, demonstrativos e demais documentos de fls. 22 a 36 do presente PAF, o autuado, após recolher o ICMS relativo à Antecipação Tributária, lançou os valores recolhidos a crédito no seu livro Registro de Apuração do ICMS, utilizando indevidamente o crédito do imposto de mercadorias sujeitas à substituição tributária, procedimento expressamente proibido pelo art. 290 do RICMS-BA/2012.

Diz que o defendente não apresentou fato concreto capaz de refutar tecnicamente a autuação, e se percebe da simples análise dos livros de apuração do contribuinte anexado pelo autuante às fls. 24 a 28, é que o autuado lançou valores que foram recolhidos a título de antecipação tributária.

Infração 03: Afirma que o defendente foi repetitivo no emprego de alguns argumentos e transcrições. Quanto à alegação do autuado de que o Fisco não realizou a correta subsunção do

fato à norma, diz que esta afirmação não tem fundamento, tendo em vista que a inclusão de uma mercadoria no regime de isenção tributária pressupõe necessariamente a sua adequação ao código de NCM e à descrição constante na norma respectiva. Portanto, o enquadramento da mercadoria como produto tributado se faz por exclusão. Não constando o NCM e a descrição da mercadoria na norma que concede a isenção (Convênio ICMS 01/99) é evidente que se trata de mercadoria tributável. Não cabe ao autuante fazer qualquer especificação ou enquadramento em dispositivos legais para indicar que o produto é tributável porque isto tecnicamente não existe.

Sobre a tributação do produto cimento ortopédico, NCM 3006.40.20, item 9 do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, esclarece que o referido convênio limitou o benefício da isenção deste produto às doses de 40g. Conforme se pode constatar nas NF-e destes produtos e nos demonstrativos de fls. 37 a 49, em nenhum caso a mercadoria comercializada pelo autuado é nesta dosagem ou peso.

Diz que o defendente se equivoca quando cita o exemplo cimento ortopédico e no levantamento fiscal foi considerada a característica que se refere ao peso/dose do produto comercializado, conforme especificado no Convênio ICMS 01/99.

Em relação item 03, afirma que não é verdadeiro o argumento defensivo de que a autuação é genérica, porque o autuado não leu nem compilou cuidadosamente os autos, tendo em vista que o demonstrativo de cálculo desta infração (fls. 37 a 49 do PAF), constam todos os itens com respectivos números de NF-e, data do documento, NCM, descrição dos produtos, valor do item e respectivo cálculo do ICMS que deixou de ser recolhido.

Sobre o item 04, em que o defendente alega isenção em razão de ser produtos destinados ao tratamento de saúde, faz uma síntese das alegações defensivas e informa que o Convênio 01/99, desde quando foi celebrado em março de 1999 e ratificado nacionalmente pelo ATO COTEPE ICMS 03/99, os Estados signatários sempre relacionaram os equipamentos e insumos destinados à prestação dos serviços de saúde que devem ser beneficiados com isenção, nunca deixando de exigir rigoroso exame sobre o enquadramento dos produtos descritos nas notas fiscais.

Reproduz a Cláusula primeira do mencionado Convênio e diz que nenhum dos produtos comercializados pelo autuado tem descrição idêntica a qualquer dos itens do Anexo Único do referido Convênio, embora as respectivas NCM façam parte do Anexo.

Ressalta que em se tratando de isenção, o benefício deve ser aplicado de forma restritiva, para que não albergue, em demasia, o alcance da matéria em prejuízo da descrição dos produtos e abrangendo operações que não estejam expressamente indicados na norma instituidora da própria exclusão.

Volta a mencionar o Convênio ICMS 01/99, o art. 264, XXIV do RICMS-BA/2012 e o art. 32 do RICMS-BA/97, registrando que a aplicação do benefício a determinada mercadoria pressupõe, necessariamente, a sua adequação ao NCM e à descrição, constantes na norma respectiva. Na ausência de adequação, prevalece a tributação normal incidente sobre a operação.

A este respeito, para melhor respaldar os procedimentos adotados no transcurso da ação fiscal, transcreve o Parecer SAT/DITRI/GECOT Nº 27520/2019, de 05/7/2019, no Processo nº 244080/2019-6. Também cita o Acórdão JF Nº 0197-01/16, no julgamento do Auto de Infração nº 299430.0093/16-7.

Em relação ao pedido apresentado pelo defendente para realização de perícia, entende que é uma tentativa de protelar o andamento do processo, considerando que não foi apresentado qualquer comentário, dúvida ou questionamento a respeito da natureza ou da utilização dos produtos descritos nas planilhas de cálculo e o respectivo item do Convênio 01/99.

Quanto à jurisprudência do CONSEF, ressalta que existem decisões reiteradas proferidas pelas Câmaras, no sentido de adotar a interpretação restritiva da isenção, para alcançar os itens expressamente listados na norma do benefício. Cita exemplos de Acórdãos.

Infração 04: Informa que a planilha anexada pela defesa à fl. 260, não evidencia nem comprova suas alegações, principalmente porque, não apresenta a descrição dos produtos, não informa o NCM, não informa o CFOP, nem fornece qualquer outra informação ou dado necessário e indispensável para se analisar a tributação de um produto. Sobre o tema, transcreve parte do Parecer SAT/DITRI/GECOT Nº 3493/2015, proferido no Processo nº 038653/2015-4, que aborda a mesma questão ora discutida.

Elabora uma tabela relacionando, por amostragem, os produtos sujeitos à antecipação parcial, para demonstrar que todas são entradas interestaduais com destaque de alíquota, base de cálculo e respectivos valores de ICMS. Diz que isto comprova que se trata de produtos tributados adquiridos fora do Estado da Bahia, e que por isso, caberia o recolhimento da antecipação parcial. Entende que os argumentos defensivos não são adequados nem suficientes para reduzir ou modificar a infração.

Sobre a infração 05, ressalta que o defendente não apresentou qualquer contestação. Diante dos argumentos do autuado e dos esclarecimentos prestados na informação fiscal, diz que o presente processo deve ser encaminhado ao CONSEF para análise e julgamento.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Matheus Farias de Oliveira, OAB-PB Nº 26.057.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e multa apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos constantes no art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada perícia, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de agosto a novembro de 2014; março, julho, agosto, outubro e novembro de 2015 e março de 2016.

O defendente alegou que o art. 264 do RICMS-BA, autoriza a manutenção do crédito referente às entradas de mercadorias ou prestações de serviços isentos, na forma do inciso XV, que digam respeito a “entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviço de saúde, indicados no Anexo único do Convênio ICMS 01/1999, desde que as operações não sejam tributadas ou tenham tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao IPI e ao imposto de importação”.

Para melhor entendimento da alegação apresentada pelo defendente, vale reproduzir o art. 264, Inciso XXIV, redação dada ao mencionado inciso pela Alteração nº 6 do RICMS-BA/2012, (Decreto nº 14.209, de 14/11/12, DOE de 15/11/12), efeitos entre 15/11/12 e 31/05/18, considerando que a autuação fiscal se refere aos exercícios de 2014, 2015 e 2016:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XXIV - as entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no anexo único do Conv. ICMS 01/99, desde que as operações não sejam tributadas ou tenham tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao IPI ou ao imposto de importação.

Constata-se, que em relação ao Convênio ICMS 01/99, os produtos beneficiados pela isenção prevista no mencionado Convênio, são apenas aqueles discriminados no seu Anexo Único, e para fruição desse benefício de isenção é necessário que o código de NCM e a descrição das mercadorias, estejam de acordo com os produtos relacionados no referido Anexo Único.

O autuante informou que a simples verificação dos demonstrativos de fls. 14 a 21 do PAF, permite constatar que nenhuma mercadoria é decorrente de importação, ou seja, CFOP 3101 e 3102, e esse fato, por si só, é suficiente para desconstruir a alegação defensiva de existência de regra de manutenção de crédito.

Esclareceu, que as compras de equipamentos e insumos por parte do autuado foram realizadas no mercado interno, dentro deste Estado, ou em outros Estados da Federação, o que pode ser constatado mediante consulta às planilhas de cálculo acostadas ao presente processo (fls. 14/21) e às notas fiscais de entrada.

Observe que o levantamento fiscal foi efetuado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), em relação a notas fiscais tendo como origem diversos Estados da Federação, como informado pelo autuante, inexistindo qualquer indicação quanto às suas importações, não se aplicando o benefício da isenção como entendeu o defendente.

Vale ressaltar, que não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, haja vista que, em se tratando de fruição ou reconhecimento de crédito fiscal que depende de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

Concluo pela subsistência desta infração, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, o que não se observou no presente caso. Mantida a exigência fiscal.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; janeiro a maio de 2016.

O autuado alegou que houve o recolhimento antecipado do ICMS, assim que a mercadoria entrou no território do Estado, antes mesmo que adentrasse ao estabelecimento comercial. O valor pago ao Estado para onde se destina a mercadoria, corresponde ao “difal” entre a alíquota interna do Estado remetente e a alíquota interestadual, consoante dispõe a Constituição Federal em seu art. 155, VII e VIII.

Afirmou que a antecipação tributária se processou normalmente, conforme apontam os documentos que acostou aos autos, e que nenhuma das mercadorias sobre as quais houve a lavratura do Auto de Infração, está sujeita à sistemática da substituição tributária.

O autuante informou que de acordo com os relatórios, DAEs, demonstrativos e demais documentos de fls. 22 a 36 do presente PAF, o autuado, após recolher o ICMS relativo à Antecipação Tributária, lançou os valores recolhidos a crédito no seu livro Registro de Apuração do ICMS, utilizando indevidamente o crédito do imposto de mercadorias sujeitas à substituição tributária, procedimento expressamente proibido pelo art. 290 do RICMS-BA/2012, e se percebe, da simples análise dos livros de apuração do contribuinte, anexados às fls. 24 a 28, que o autuado lançou valores recolhidos a título de antecipação tributária.

Observo que conforme Relação de DAEs, (fls. 23 e 27), além das cópias dos DAEs, às fls. 30 a 36 dos autos, o defendente efetuou recolhimentos de ICMS a título de Antecipação Tributária, código de receita 1145, tendo lançado os respectivos valores com a utilização do crédito fiscal na apuração mensal do imposto, conforme apurado pelo autuante (fls. 24 a 28), e não foi comprovado pelo defendente o argumento de que as mercadorias sobre as quais houve a lavratura do Auto de Infração e recolhimento da antecipação tributária, não estão sujeitas à sistemática da substituição tributária.

Conforme estabelece o art. 290 do RICMS-BA/2012, *“ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”*.

Por outro lado, o contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (art. 292 do RICMS-BA).

Dessa forma, estando comprovado que o autuado utilizou crédito fiscal relativo a imposto pago a título de Antecipação Tributária, e sendo vedada pela legislação tributária a utilização dos mencionados créditos, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de setembro a dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015; janeiro a março, maio a julho, outubro e novembro de 2016.

O defendente reproduziu o art. 2º, I da Lei 7.014/96 e o art. 332, I do RICMS-BA, e alegou que o autuante considerou, equivocadamente, como tributáveis operações com produtos destinados à prestação de serviços de saúde, muito embora sejam claramente considerados isentos pelo Convênio ICMS 01/99 e pelo Convênio ICMS 126/2010, os quais foram recepcionados pelo RICMS-BA, e todas as operações isentas de ICMS que realizou, se referem a equipamentos e insumos previstos no Anexo único ao Convênio ICMS 01/99 e/ou Convênio ICMS 126/2010; as operações regularmente realizadas foram equivocadamente consideradas como tributáveis pelo autuante.

Comentou sobre a descrição dos equipamentos e insumos médicos contidos nas notas fiscais, e afirmou, que é exatamente em decorrência dessas diferentes formas de descrição dos produtos de saúde envolvidos nas operações próprias de compra e venda realizadas pelos diversos operadores no mercado, inclusive, e no caso específico do autuado, com a constante no Anexo único ao Convênio 01/99 e 126/2010, é que não pode, nem exige a norma isentiva, que se guarde exata literalidade ou, melhor, gramaticalidade de redação.

Assegurou que todas as operações isentas de ICMS que realizou, se referem a equipamentos ou insumos previstos no Anexo Único ao Convênio ICMS 01/99, e/ou Convênio ICMS 126/2010, embora sem “identidade gramatical” de descrição dos mesmos nos documentos fiscais que acobertaram tais operações. Disse que a descrição constante na Nota Fiscal é que difere, por ser mais específica e com maiores detalhes da que consta genericamente do Anexo Único, mas com os mesmos códigos de NCM.

Em relação à tributação do produto cimento ortopédico, NCM 3006.40.20, item 9 do Anexo Único do Convênio ICMS 01/99, o autuante informou que o referido convênio limitou o benefício da isenção deste produto às doses de 40g. Entretanto, conforme se pode constatar nas NF-e destes produtos e nos demonstrativos de fls. 37 a 49, em nenhum caso a mercadoria comercializada pelo autuado é neste peso.

Disse que no demonstrativo de cálculo desta infração (fls. 37 a 49 do PAF), constam todos os itens com respectivos números de NF-e, data do documento, NCM, descrição dos produtos, valor do item e respectivo cálculo do ICMS que deixou de ser recolhido.

Observo que a legislação indica a descrição dos produtos, que deve ser analisada em conjunto com a posição do código de NCM, e no caso em exame, a descrição constante nos documentos fiscais, objeto da autuação, deveria corresponder ao que está previsto na legislação, correlacionando com os códigos de NCM para se concluir se os produtos encontram-se, ou não, enquadrados na regra estabelecida na legislação tributária.

O levantamento fiscal foi efetuado indicando os dados relativos às notas fiscais, código do item, NCM, descrição da mercadoria, além dos valores relativos ao cálculo do imposto exigido. Dessa forma, não acato a alegação defensiva de que o autuante não indicou os itens que entende serem passíveis de tributação, prejudicando o contribuinte, que precisa se defender de alegações genéricas opostas pelo Fisco.

Vale salientar, que nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não comporta outros métodos de interpretação. Se a descrição dos produtos no documento fiscal não corresponde àquela contida na legislação, esse fato afasta a aplicabilidade da isenção.

Concluo que, se o imposto não foi recolhido e não se aplica a regra de isenção, o contribuinte deste Estado deverá efetuar o pagamento do ICMS relativo às operações realizadas, considerando que o benefício alegado pelo defendente se aplica em função da mercadoria, observando a sua descrição, de acordo com a literalidade do disposto nos convênios citados. Infração subsistente.

Infração 04: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro, março, maio a dezembro de 2015.

O defendente alegou que o autuante aplicou multa sobre mercadoria isenta do ICMS, segundo as disposições do Convênio 01/99, consoante evidencia planilha que anexou à defesa. Disse que foi instado a pagar multa pela declaração a menos de imposto cuja cobrança lhe é dispensada por lei, tratando-se de raciocínio teratológico. Menciona decisão do STJ, e afirma que, se não há pagamento causado pela isenção, não deve ser alimentada qualquer dúvida sobre a legitimidade da cobrança de multa sobre o imposto. Requer a anulação da infração 04.

O autuante informou que a planilha anexada pela defesa à fl. 260, não evidencia nem comprova suas alegações, principalmente porque, não apresenta a descrição dos produtos, não informa o NCM, não informa o CFOP, nem fornece qualquer outra informação ou dado necessário e indispensável para se analisar a tributação de um produto. Sobre o tema, transcreveu parte do Parecer SAT/DITRI/GECOT Nº 3493/2015, proferido no Processo nº 038653/2015-4, que aborda a mesma questão ora discutida.

Elaborou uma tabela relacionando os produtos sujeitos à antecipação parcial, para demonstrar que todas são entradas interestaduais com destaque de alíquota, base de cálculo e respectivos valores de ICMS. Disse que restou comprovado que se trata de produtos tributados normalmente, adquiridos fora do Estado da Bahia, e que por isso, caberia o recolhimento da antecipação parcial.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto, são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

A penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que de acordo com o § 1º do mencionado art. 42 da Lei 7.014/96: *“no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”*.

Portanto, houve descumprimento da legislação do ICMS, restando provado que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido, nos prazos regulamentares, caracterizando prejuízo pelo não recolhimento tempestivo do tributo devido.

Vale salientar, que ao sujeito passivo cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir a forma de apurar e recolher o tributo devido. Infração subsistente.

Infração 05 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de agosto a outubro e dezembro de 2014; abril, maio, julho e agosto de 2015; agosto, outubro e dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$2.328,67.

De acordo com as razões de defesa, o autuado não apresentou contestação a este item da autuação fiscal. Dessa forma, não há lide a ser decidida.

Por fim, o defendente solicita que a partir do protocolo da impugnação, todos os atos de comunicação e intimação referentes ao presente processo, se deem através do Dr. Osmar Tavares dos Santos Júnior, advogado, indicando o endereço para correspondência.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299130.0011/19-0**, lavrado contra **OPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$197.292,74**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d” e inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$2.328,67**, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA