

PROCESSO	- A. I. Nº 299130.0006/19-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS - HOSPITALARES - EIRELI
RECORRIDOS	- JS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS HOSPITALARES - EIRELI e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0051-02/20
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 23/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0185-12/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado que parte dos valores exigidos foram recolhidos antes do início da ação fiscal. Refeitos os demonstrativos que implicou na redução do débito. A legislação estabelece que o contribuinte deve promover o pagamento do imposto devido por antecipação relativo a produto enquadrado no regime de substituição tributária. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar (art. 10 da LC 87/96). Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata de Recurso de Ofício interposto pela 2ª JJF, em razão da desoneração de parte dos valores exigidos na infração 1 na Decisão proferida através do Acórdão nº 0051-02/20, conforme disposto no art. 169, I, “a” do RPAF/BA e de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo relativo à mesma infração julgada procedente em parte, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA.

O Auto de Infração lavrado em 20/05/2019, e refere-se à cobrança de crédito tributário relativo a 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 (2015/2016) - R\$336.410,17 acrescido da multa de 60%.

Na Decisão proferida (fls. 185 a 202) a 2ª JJF inicialmente discorreu sobre a descrição da infração, artigos infringidos, a previsão da multa, prazos para interposição de defesa, o comparecimento do autuado ao processo, abordando aspectos da infração, e concluiu que tudo isso possibilitou o exercício do contraditório, rejeitando a nulidade suscitada.

Apreciou que em relação as alegações inconstitucionalidade ressaltou que “*fogem da competência de apreciação deste órgão, na forma do artigo 167, incisos I e III do RPAF/99*”.

Com relação ao “pedido de restituição” fundamentou que as atribuições de julgamento prevista no artigo 2º do RPAF/BA não contempla sua aplicabilidade que remete para o artigo 73 e seguintes do RPAF/99, que assegura “*o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar*”, em conformidade com a Decisão contida no julgamento do RE 593849, por parte do STF.

Citou diversos doutrinadores acerca da apreciação da matéria ora discutida e observância dos diversos princípios do processo, em especial atenção ao da verdade material, previsto no art. 5º, LV da Constituição Federal, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o direito do contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos inerentes.

Discorreu sobre a acusação, provas e argumentos da defesa, informação fiscal que implicou em

redução dos valores inicialmente lançados, científico da informação fiscal e nova manifestação, passando a apreciação do mérito.

Analiso, neste momento, os documentos trazidos pela defesa, no sentido de elidir a acusação fiscal, encartados às fls. 61 a 101, em relação aos quais, tenho as seguintes observações:

Para o ano de 2015, o DAE e comprovante de recolhimento bancário de fls. 115 e 116, no valor de R\$ 28.665,00, correspondentes à nota fiscal 20.374, já haviam sido computados, conforme se observa no demonstrativo de fl. 148.

O DAE e comprovante de recolhimento bancário de fls. 103 e 104, no total de R\$ 7.127,92, se refere à nota fiscal 28.983, que não se encontra arrolada no lançamento. O mesmo acontece com o DAE e comprovante bancário de fls. 105 e 106, razão pela qual não podem ser considerados em favor da empresa autuada.

O mesmo acontece com os documentos de fls. 118 e 119, correspondentes à nota fiscal 30.944, a qual não se encontra inserida na autuação.

Já o DAE acostado à fl. 112, que corresponderia ao recolhimento do imposto referente à nota fiscal 38.435, tem o código de barras seguinte: 858600005308 531800052015 508181504410 301517551931, ao passo que o documento bancário que comprovaria o recolhimento dito efetuado pela empresa, possui código de barras diverso, a saber, 858600005307 531800052015 508181504410 294017551936, o que demonstra ser o recolhimento efetuado relativo a documento diverso do apresentado pela defesa, não podendo ser considerado, sequer, acatado.

Para o ano de 2016, seguirei a ordem das notas fiscais no demonstrativo elaborado pelo autuante.

Assim, em relação à nota fiscal 25.140, foram trazidos os documentos de fls. 61 e 62, que correspondem ao recolhimento de R\$1.350,00.

Na nota fiscal 25.138, foi apresentado o DAE de fl. 67 e o comprovante bancário de fl. 68, correspondente ao pagamento de R\$18.000,00, bem como os documentos de fls. 100 e 101, que comprovam o recolhimento da diferença de imposto para tal nota, no valor de R\$19.042,26.

Os documentos de fls. 73 e 74 trazem a comprovação de recolhimento do imposto relativo à nota fiscal 25.136, no montante de R\$12.000,00.

A nota fiscal 25.139 teve comprovado o recolhimento de R\$1.350,00, de acordo com os documentos de fls. 70 e 71, o mesmo ocorrendo com a nota fiscal 25.134, através dos documentos de fls. 64 e 65.

Por outro lado, a nota fiscal 25.135, teve comprovado o recolhimento de R\$2.400,00, através dos documentos de fls. 82 e 83.

Já para a nota fiscal 25.137 foram apresentados dois recolhimentos: aquele realizado através dos documentos de fls. 76 e 77, apresentados repetidamente às fls. 86 e 87, no valor de R\$12.000,00, e o recolhimento complementar de R\$12.694,84, realizado na forma dos documentos de fls. 88 e 89.

Igualmente, para a nota fiscal 27.641, foi apresentada comprovação de recolhimento de R\$338,84 às fls. 79 e 80, trazidos novamente em duplicidade às fls. 95, 97 e 98.

Os documentos de fls. 91 e 92 não comprovam a identificação a que notas fiscais se referem, razão para não poderem ser considerados para abatimento do valor lançado.

Por fim, para a nota fiscal 27.640, embora excluída pelo autuante quando da informação fiscal, na forma do demonstrativo retificado de fl. 154, não foi encontrado qualquer elemento ou documento comprobatório do recolhimento do valor devido, e indicado na planilha de fl. 17, motivo pelo qual, mantenho a mesma no lançamento, com débito de tal documento para o mês de maio de R\$1.076,64, valor que deve ser somado ao da nota fiscal 26.295, do mês de março, em relação à qual, nenhum documento foi trazido em socorro da defesa, para tal exercício.

Comparando os mesmos com os demonstrativos da infração de fls. 16 (ano de 2015) e 17 (ano de 2016), bem como os retificados apresentados, para os exercícios autuados, em 2015 remanesce débito de R\$215.895,97, ao passo que para o exercício de (2016), o valor subsistente é de R\$1.609,28, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2015: JANEIRO R\$ 29.475,03; FEVEREIRO R\$ 59.587,25; JUNHO R\$ 4.035,90; AGOSTO R\$ 21.938,08; SETEMBRO R\$ 100.859,71 Subtotal R\$ 215.895,97

2016: JANEIRO R\$ 0,00; MARÇO R\$ 532,64; MAIO R\$ 1.076,64; R\$ 1.609,28; TOTAL R\$ 217.505,25

Desta forma, diante dos ajustes realizados em sede de informação fiscal, bem como das observações postas a respeito linhas acima, com a apresentação dos respectivos demonstrativos apresentados, tendo o lançamento como procedente em parte, em R\$ 217.505,25, frente à prova material trazida aos autos, observando que em momento algum a empresa negou de forma categórica o cometimento da conduta que lhe foi atribuída, apenas se apegando a argumentos sobre os quais este órgão não possui a devida competência para apreciar, conforme já observado linhas acima.

Quanto ao porcentual da multa que o autuado alegou ser constitucional, discorreu sobre os princípios vigentes no processo administrativo (art. 5º, II, e 150, I da CF), competência dos Estados

para instituir e normatizar tributos, dever de obediência pelos administrados, dentro dos limites estabelecidos pela CF e no caso do Estado da Bahia, a Lei nº 3.956/81 (COTEBA), disciplina nos artigos 46 e 47 as penalidades relativas ao ICMS, tipificados em artigos da Lei nº 7.014/96.

Transcreveu a ementa do Ag.Reg. no RE 833.106 apreciando ser *“inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido”*, cujo Relator, se manifestou: *“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo, no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo”* de acordo com a ADIN nº 551/RJ.

Ressaltou que na situação presente a multa aplicada tem porcentual de 60% e não configura ser de valor maior que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, diante da revogação do § 8º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por fim, com relação à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, ressaltou que os artigos 108 a 110 do RPAF/BA respeitam às disposições contidas no art. 127 do CTN, cuja comunicação é regularmente efetuada através do domicílio tributário eletrônico (DTE). Concluiu que:

Desta forma, julgo o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$217.505,25, de acordo com o demonstrativo abaixo:

2015: JANEIRO	R\$ 29.475,03; FEVEREIRO R\$ 59.587,25; JUNHO R\$ 4.035,90; AGOSTO R\$21.938,08;
SETEMBRO	R\$ 100.859,71 Subtotal: R\$ 215.895,97
2016: JANEIRO	R\$ 0,00; MARÇO R\$ 532,64; MAIO R\$ 1.076,64; R\$ 1.609,28 - TOTAL R\$ 217.505,25

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 212 a 234), por meio do Advogado Angelo Pitombo, OAB/BA Nº 57.087, inicialmente discorreu sobre a infração, julgamento acolhendo os ajustes realizados na informação fiscal, teceu considerações acerca da substituição tributária progressiva e reapresentou os argumentos da defesa.

Transcreveu os dispositivos indicados no enquadramento da infração (art. 8º, II e §3, art. 23 da Lei nº 7.014/976, cc o art. 289 RICMS/BA), argumentando que a exigência fiscal tem como suporte o disposto no art. 23 da Lei nº 7.014/96, porém o citado dispositivo *“prevê inúmeras hipóteses que precisariam ser especificadas no auto de infração, o que não ocorreu”*.

Também que foi citado o art. 8º, II da Lei nº 7014/96, que qualifica os responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, mas que *“não determina a obrigação de o contribuinte autuado efetuar a antecipação do imposto devido na aquisição da mercadoria e sim quando da alienação da mercadoria, em outras palavras, no momento da saída subsequente à entrada da mercadoria”*.

Argumenta que o citado dispositivo determina que o contribuinte na condição de substituto tributário deve fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações com mercadorias constantes no Anexo I, exceto se já tiver recebido com o imposto antecipado, mas *“em nenhum momento o dispositivo determina a exigência de antecipar o imposto quando da aquisição”*.

Conclui que os dispositivos alinhados pela fiscalização não são bastantes para se determinar a responsabilidade do contribuinte, por não esclarecer se esta exigência ocorre quando existir ou não acordos interestaduais, havendo responsabilidade por solidariedade ou substituição.

Em relação à base de cálculo argumenta que o art. 23 da Lei nº 7.014/96, citado, estabelece para fins de substituição tributária, inclusive antecipação, a base de cálculo para operações antecedente ou concomitantes; operações subsequentes e antecipação parcial. Questiona qual a fundamentação legal para a determinação da exigência fiscal e conclui que há *“uma indeterminação que compromete o lançamento de vícios insanáveis que culminam em sua nulidade”*.

Da mesma forma, o art. 289 do RICMS/BA, determina a sujeição ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo

1, porém contém 16 parágrafos e dezenas de incisos que detalham a matéria, inexistindo uma indicação especificação de incisos, parágrafos ou alíneas na autuação.

Conclui que a infração não foi devidamente identificada em todos os seus aspectos, violando expressa determinação do RPAF/BA no que concerne as indicações que devem constar no auto de infração, nos termos do seu art. 39, o que culmina na nulidade do lançamento.

Com relação à constituição da base de cálculo, alega não saber qual o critério utilizado para apurar o imposto devido por substituição tributária, ficando sem saber qual a MVA utilizada, se em função do Convênio ICMS 234/17 ou Protocolo ICMS 105/09, ou mesmo se em função do MVA original ajustado, conflitando a descrição dos fatos com a atribuição de responsabilidade solidária prevista no art. 8º, §5º da Lei nº 7.014/96, deixando de ser responsável por substituição tributária para ser responsável por solidariedade.

Conclui que tudo isso conduz a falta de segurança quanto ao montante do valor exigido, por não atender o disposto no art. 39, IV, “b” do RPAF/BA, o que invalida o lançamento nos termos da Sumula nº 01 do CONSEF.

Discorre sobre a classificação das espécies de antecipação tributária (integral, parcial) e conclui que há “*um claro erro em relação no lançamento quanto ao aspecto pessoal do fato gerador, que é a condição do autuado na sujeição passiva indireta como substituto tributário, quando na verdade ele realiza apenas uma ANTECIPAÇÃO na condição de CONTRIBUINTE e não de RESPONSÁVEL POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*”, o que conduz a nulidade do lançamento, conforme disposto no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, por não atender ao disposto no art. 142 do CTN e art. 39, I do RPAF/BA, quanto a correta e precisa identificação do sujeito passivo.

No mérito, afirma que apesar das divergências entre a capitulação legal e a descrição dos fatos e da infração, a exigência tributária está amparada na obrigação do contribuinte, na condição de substituto tributário, para promover a antecipação tributária na entrada da mercadoria no território deste Estado, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária interna.

Argumenta que o imposto exigido relativo a fato gerador presumido nas operações subsequentes, “*são todas realizadas para o consumo da Secretaria de Saúde do Estado da Bahia*” que não realiza operação subsequente, e sim destinada a seu consumo e goza de imunidade tributária.

Alega que além da inexistência da substituição tributária, as mercadorias objeto do lançamento são *Luvas de Procedimento*, contempladas com isenção nos termos dos artigos 264, XI [IX] e art. 263 [265], LXV do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 228, inclusive material importado, tributado pela alíquota de 4% (NCM 40151900).

Argumenta que diante da isenção prevista nas aquisições de produtos procedentes do exterior, para a Secretaria de Saúde do Estado (SESAB), nos termos dos artigos 264, XI e 265, LXV do RICMS/BA, não há o que se exigir de antecipação tributária, inclusive que “*a base de cálculo efetiva realizada*” nas operações com a Secretaria da Saúde, foram menores do que a presumida através do Regime de Substituição Tributária com antecipação, “*apesar da operação ter sido indevidamente tributada, teve, em razão da licitação e não cabe a exigência de ICMS ST*”.

Afirma que na eventualidade de não ser acolhido estas arguições relativas às isenções, resta o fato de que “todas as vendas” no exercício foram destinadas à consumidor final (SESAB), que não realiza operação subsequente, inexistindo substituição tributária por antecipação da própria operação subsequente, pois é necessário a existência de um substituto e um substituído.

Ressalta que a exigência tributária está amparada no enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária interna e existência de um protocolo firmado entre a Bahia com São Paulo, que entende não ser suficiente para determinar a exigência de pagamento do ICMS-ST.

Destaca que para exigir o ICMS-ST deve ocorrer três condições necessárias: i) O enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária; ii) existência de um contribuinte Substituto, e iii) existência de um contribuinte Substituído, que na situação presente entende não ocorrer tendo em vista que os produtos adquiridos foram revendidos para a órgão da Administração Direta do Estado, que não realiza operações subsequentes com incidência do ICMS.

Atenta, que se nesta situação antecipar o imposto na entrada da mercadoria, na condição de

substituto tributário, inexistindo um substituído, o art. 10 da LC 87/96, assegura o direito de restituição do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar e o art. 6º do mesmo diploma legal, prevê que não há substituição tributária quando as operações ou prestações subsequentes se destinarem a consumidor final, situação em que cabe apenas a exigência da diferença de alíquota.

Conclui esta linha de raciocínio afirmando que não há substituição tributária nas operações subsequentes de vendas destinadas à consumidor final, muito menos nas operações internas, e não há como prosperar um lançamento que qualifica o sujeito passivo na condição de substituto tributário, para antecipar um fato gerador que ele mesmo irá praticar.

Requer que o Auto de Infração seja julgado nulo, e eventualmente improcedente.

Registra-se a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Ângelo Mário de Araújo Pitombo - OAB/BA nº 57.087 e Sr. Jorge Silva Santos sócio da empresa.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício relativo à decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, favorável ao sujeito passivo em montante de débito exonerado superior R\$200.000,00 (duzentos mil reais), conforme demonstrativo de fl. 204 e art. 169, I, "a" do RPAF/BA.

Constato que a desoneração procedida decorreu da comprovação de pagamentos do ICMS-ST exigido nos exercícios de 2015 e 2016, que foram acolhidos na informação fiscal, em síntese:

2015: Do valor exigido totalizando R\$265.946,14 foi comprovado o pagamento relativo a NFe 38435 (fl. 130), cujo DAE com valor de R\$50.050,17 foi juntado à fl. 151, o que implicou na redução do débito para R\$215.895,97 naquele exercício;

2016: Conforme demonstrativo de fl. 155, foi exigido valor totalizando R\$70.464,03 e a empresa juntou às fls. 156 a 165 cópias dos DAES relativo à Denúncia Espontânea e recolhimentos efetuados relativo as notas fiscais 25134 a 25138 e nº 27641 que totalizou recolhimentos de R\$69.931,39, o que implicou na redução do débito para R\$532,64 naquele exercício.

Pelo exposto constato que as desonerações promovidas no julgamento decorreram de comprovação de pagamentos de valores exigidos que ocorreram antes do início da ação fiscal.

Recurso de Ofício Não Provisto.

No tocante ao Recurso Voluntário interposto, em termos gerais, o sujeito passivo:

- i) Suscitou a nulidade do lançamento sob o argumento de que a infração indica diversos dispositivos infringidos que implicou em cerceamento do direito de defesa;
- ii) No mérito alegou que as mercadorias adquiridas (luvas de procedimentos) foram revendidas a órgãos da Administração Pública Estadual, que são operações isentas, (art. 263 [265], LXV do RICMS/BA), o que no seu entendimento descharacteriza a exigência fiscal.

Quanto a nulidade suscitada, constato que na impugnação inicial, apresentou os seguintes argumentos:

- I) Questionou a legalidade do instituto da substituição tributária (fls. 27 a 31);
- II) Inconsistência da substituição tributária progressiva (para a frente) instituída pela Emenda Constitucional 03/1993 (fls. 31 a 34);
- III) Que o art. 289, §12 do RICMS/BA prevê que a substituição tributária por antecipação nas operações com medicamentos, "realizadas por contribuintes atacadistas que efetuam, com preponderância vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo 1, para apuração da base de cálculo da antecipação tributária... ou a diferença do imposto, adotando-se como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador" (fls. 34 a 40).

IV) Ter efetuado recolhimento de R\$50.050,15 no exercício de 2015 e R\$69.931,39 no exercício de 2016 do valor exigido de R\$70.464,39 restando diferença de R\$532,64 neste exercício.

De acordo com os argumentos apresentados na impugnação inicial, restou comprovado que o

sujeito passivo compreendeu a descrição da infração, que trata de recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação, conforme previsão do art. 8º, II da Lei nº 7.014/96, regulamentado pelo art. 289 do RICMS/BA que estabelece a sujeição ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação das mercadorias constantes do Anexo 1 que elenca no item 32.4 “Luvas cirúrgicas e luvas de procedimento – 4015.11 e 4015.19” previstas no Protocolo ICMS 105/09.

Ressalte-se que na apuração dos valores exigidos foram deduzidos os valores do ICMS-ST que foram recolhidos tempestivamente, e a empresa juntou com a impugnação inicial comprovantes de recolhimentos que foram feitos tempestivamente e por meio de Denúncia Espontânea, que não foram considerados no levantamento fiscal e que foram acolhidos na informação fiscal e no julgamento da primeira instância, que foi objeto do reexame da Decisão.

Destaco ainda que o demonstrativo sintético de fls. 16 e 17 indicam o valor das aquisições das mercadorias e adição da margem de valor agregado (MVA) prevista no Anexo 1 do RICMS/BA, e o sujeito passivo apresentou comprovantes de pagamentos que contrapôs aos valores exigidos, sem questionar como foi apurada a base de cálculo.

Pelo exposto, fica rejeitada a nulidade suscitada sob alegação de cerceamento do direito de defesa, visto que os elementos constantes do processo demonstram que o contribuinte compreendeu e se defendeu do que foi acusado, inclusive apresentado provas substantivas que elidiu mais de uma terço da exigência fiscal.

No mérito, o recorrente em termos gerais alegou que as mercadorias adquiridas (luvas de procedimento) foram revendidas exclusivamente a órgão da Administração Pública Estadual, que as utilizava como consumidor final, não ocorrendo o fato presumido da substituição.

Inicialmente, cabe ressaltar que o estabelecimento autuado promoveu o pagamento do ICMS-ST relativo à parte das operações de aquisições das mercadorias (luvas de procedimento), que foi deduzido no demonstrativo inicial (fls. 16 e 17), bem como juntou com a impugnação comprovante de outros pagamentos tempestivos e que foi objeto de Denúncia Espontânea.

Ou seja, o sujeito passivo alega que as operações de aquisições das mercadorias não deveriam se submeter ao regime da ST, mas se contradiz na medida que promoveu o pagamento do ICMS por antecipação de grande parte das operações de aquisições das mercadorias.

Conforme destacado no recurso voluntário interposto a aplicação do regime de substituição tributária exige as seguintes condições:

- i) O enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária: Na situação presente, não resta dúvida que a mercadoria objeto da autuação (luva de procedimento) é enquadrada no regime de substituição tributária, prevista no art. 289 do RICMS/BA, que estabelece a sujeição tributária por antecipação, prevista no item 32.4 do Anexo 1, vigente no período fiscalizado (Protocolo ICMS 105/09).
- ii) Existência de um contribuinte Substituto: Conforme cópia do contrato social da sociedade empresarial indica como objeto na cláusula segunda (fl. 55) o comércio atacadista, importação e distribuição de instrumentos e materiais para uso médico cirúrgico hospitalar.... Portanto, no exercício da atividade de comercialização e importação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (luvas de procedimento) o estabelecimento autuado obriga-se a pagar o ICMS por antecipação em relação as mercadorias adquiridas, a menos que o imposto já tenha sido retido na operação antecedente (Prot. 105/09 - SP).
- iii) Existência de um contribuinte Substituído: Neste caso, ao adquirir as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a legislação (art. 8º e 23, cc art. 289 do RICMS/BA) determina que o ICMS devido nas operações subsequentes seja recolhido por antecipação. Caso o contribuinte pratique operações de revenda de mercadorias *exclusivamente* para órgãos da Administração Pública, é certo que estas operações são isentas da tributação do ICMS, conforme disposto no art. 264, IX do RICMS/BA, refere-se “*as entradas efetuadas por órgãos estaduais da administração pública direta, suas autarquias ou fundações, de mercadorias procedentes do exterior, destinadas a integrar o seu ativo imobilizado ou para seu uso ou consumo (Convênio ICMS 48/93)*”. Logo, a isenção neste caso é prevista para a Administração

Pública e não para o contribuinte autuado.

Da mesma forma, o 265, LXV do RICMS/BA estabelece:

Art. 265. São isentas do ICMS:

...
LXV - as operações internas com os produtos a seguir indicados com destino a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias, desde que o valor do produto apresente desconto no preço equivalente ao imposto dispensado e haja indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto (Conv. ICMS 26/03):

- a) medicamentos para uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano relacionados no Anexo XIV do Conv. ICMS 142/18;*
- b) materiais de expediente reciclados;*

...

Neste caso, com relação a alegação de que as vendas subsequentes foram destinadas para órgãos da Administração Pública, se isso fosse feito de forma contínua e exclusiva, a empresa poderia ter solicitado um Regime Especial de modo que ficasse desonerado de promover o pagamento do ICMS por antecipação.

Convém ressaltar que a exigência fiscal reporta-se a operações de entrada com exigência do ICMS devido por antecipação, ou seja, operação de entrada, e não se aplica o dispositivo acima indicado para lhe amparar, que se aplica a operações de saídas, que não foi objeto da autuação.

Portanto, caso a empresa tivesse promovido o pagamento do imposto por antecipação relativo as operações que foi objeto da autuação e tivesse promovido saída subsequente contemplada com a isenção prevista no art. 265, LXV do RICMS/BA, poderia fazer uso da regra prevista no art. 10 da LC 87/96 (art. 33, §4º da Lei nº 7.014/96):

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Pelo exposto, concluo que o estabelecimento autuado exercendo atividade de comércio atacadista e importador, está obrigado a promover o pagamento do ICMS-ST relativo à aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (luvas de procedimento), não lhe sendo facultado escolher o momento próprio para apurar e recolher o imposto devido por antecipação, e tendo recolhido parte do valor exigido no período fiscalizado (2015 e 2016), restou comprovado como devido parte dos valores remanescentes, conforme demonstrativo de débito elaborado pela fiscalização e acolhido no julgamento da Primeira Instância.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo a exigência dos valores devidos remanescentes, conforme julgamento da Primeira Instância.

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário)

Peço vênia para divergir do voto do Ilustre relator.

De fato, os argumentos de defesa não têm o condão de elidir a autuação.

Se o valor da base de cálculo presumida do ICMS (regime de substituição tributária progressiva) for comprovadamente superior a base de cálculo efetiva da operação, o direito à restituição do imposto pago à maior é, de fato, previsto e consta devidamente disciplinado em nosso ordenamento legal, senão vejamos:

Art. 9º-A. - O contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição.

§ 1º O pedido de restituição de que trata o caput deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.

§ 2º Nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, a restituição somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

§ 3º O requerimento de que trata o caput deste artigo deve vir, também, acompanhado de demonstrativo com

vinculação da nota fiscal de entrada à nota fiscal de saída, identificação das bases de cálculo adotadas e valores do imposto devido e cobrado.

§ 4º Deferido o pedido, a restituição do valor do indébito será realizada em parcelas mensais e sucessivas em número igual ao de meses em que ocorreram os pagamentos indevidos.

§ 5º A análise e deliberação do pedido de restituição pela Secretaria da Fazenda deverá ocorrer no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, contados do protocolo do requerimento.

Ou seja, o contribuinte substituído/substituto terá direito à restituição do imposto pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária nas situações em que se comprove que, na operação final com mercadoria, ficou configurada obrigação tributária de valor inferior a presumida.

Ressalto, contudo, que não mais assiste à ora recorrente o direito em pleitear a mencionada Restituição, se observado o decurso de prazo de prazo de 5 anos. Neste sentido, considerando que os fatos geradores objeto da presente infração são referentes aos exercícios de 2015 e 2016, não poderia mais o contribuinte valer-se do eventual procedimento de restituição junto à inspetoria fazendária.

Assim, em razão da referida irregularidade do Processo Administrativo Fiscal, e tendo a recorrente demonstrado que a base presumida do recolhimento antecipado foi superior aos preços praticados no mercado, voto pela manutenção da presente imputação à exigência tão somente da multa de 60% sobre o valor remanescente julgado pela JJF no montante de R\$130.503,15, visto restar pacificado nesse Conselho de Fazenda a impossibilidade de enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299130.0006/19-7, lavrado contra **JS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS HOSPITALARES - EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$217.505,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Marcelo Mattedi e Silva, José Raimundo Oliveira Pinho e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Recurso Voluntário) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS