

PROCESSO - A. I. Nº 298576.0001/21-6
RECORRENTE - LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA EIRELI
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0145-05/21-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAS SUDOESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/11/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0250-12/22-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Recolhimento do ICMS efetuado a menos em virtude de erro na apuração do imposto. Acatada a preliminar de decadência de parte dos valores lançados. No mérito, foram reduzidos os valores, já que o Autuado se encontrava amparado pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS, em todo o período autuado, por força da celebração de Termo de Acordo firmado com base no Decreto nº 7.799/00. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2021, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 07.15.02 - Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de janeiro a setembro de 2016, janeiro a novembro de 2017 e janeiro a novembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 130.679,35, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0145-05/21-VD (fls. 84 a 89), com base no voto a seguir transcrito:

“O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência fiscal. O contribuinte foi acusado de recolher a menor o ICMS devido a título de antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias originárias de fornecedores localizados em outras Unidades da Federação, destinadas a posterior comercialização. As operações autuadas alcançaram entradas de produtos sujeitos ao regime de apuração do normal (débitos vs. Créditos).

Cumpre inicialmente enfrentar as questões formais do processo. Atendidos, ao nosso ver, os pressupostos exigidos na legislação para a formalização do ato de lançamento fiscal. Consta na peça de lançamento os dados relacionados à identificação do contribuinte; a descrição do fato considerado infração e respectivo enquadramento legal; o demonstrativo de apuração do imposto por documento fiscal e item de mercadoria; a previsão normativa da multa proposta pela autoridade fiscal; e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema de emissão eletrônica do Auto de Infração.

Não foram identificados por esta relatoria a presença de vícios formais ou materiais listados no art. 18 do RPAF/99, ou em outros dispositivos da legislação tributária, considerando ainda que foram preservados em favor do sujeito passivo os direitos ao contraditório e à ampla defesa, em todas as fases do processo.

Sob estes fundamentos, não acolhemos a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte

No que se refere ao acervo probatório das ocorrências fiscais, esta Relatoria não vislumbra a necessidade de realização de perícias ou diligências saneadoras do feito, de forma que considero que os elementos fático-instrutórios existentes nos autos são suficientes para que possa proferir decisão de mérito acerca da exigência fiscal, objeto de contestação pelo contribuinte.

A defesa suscitou uma preliminar de mérito. Decadência dos créditos tributários relacionados aos fatos geradores que remontam às ocorrências de 31/01/2016, 29/02/2016 e 31/03/2016, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/03/2021, com ciência ao contribuinte em 13/04/2021, pela via postal. Pugna pela aplicação ao caso das disposições do art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), com contagem do prazo

decadencial a partir das ocorrências dos fatos geradores.

As discussões em torno da decadência dos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição, são matérias reservadas a disciplinamento por lei complementar federal. A LEI COMPLEMENTAR de tributos no Brasil é o CTN. De acordo com essa norma geral, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se por sua vez o prazo decadencial, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, a preliminar de mérito diz respeito à acusação de recolhimento a menor do imposto. Nesta situação, o marco inicial do prazo de decadência deve ser contado adotando-se a regra estabelecida no § 4º, do art. 150 do CTN, considerando a existência de pagamento, ainda que a menor, conjugado com o fato de que o contribuinte declarou os fatos sujeitos à tributação na sua escrita fiscal. Acolhe-se a preliminar de decadência para os fatos geradores anteriores a 13 de abril de 2016.

Passaremos na sequência a examinar as questões de mérito do presente lançamento de ofício.

Concentrou-se basicamente a defesa a apontar equívocos do lançamento fiscal no tocante a três pontos, todos eles relacionados a erros na quantificação do imposto. São eles: 1º) desconsideração pela Auditoria das reduções do ICMS previstas no Decreto nº 7.799/2000 – art. 3º-D; 2º) erro no tocante ao prazo de vencimento da obrigação de pagar o ICMS antecipação parcial, considerando que o contribuinte procedeu todos os recolhimentos na data da efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento empresarial; 3º) dedução dos créditos pelas entradas adotando a Auditoria unicamente alíquota de 7% para todas as operações, em desconformidade com os documentos fiscais de aquisição. Essas questões foram abordadas na peça de defesa como vícios do procedimento fiscal a demandarem a nulificação do Auto de Infração. Todavia, esta Relatoria entende que as mesmas devem ser enfrentadas no exame de mérito, por estarem relacionadas a forma como o imposto foi quantificado e apurado pela Auditoria Fiscal, fato a demandar a aplicação de normas de direito material que tratam da base imponível e do regime de apuração do imposto.

Vamos a elas.

No que se refere à aplicação da redução de base cálculo prevista no art. 3º-D, do Decreto nº 7.799/2000, é condição para a fruição do benefício a celebração de Termo de Acordo firmado com a Secretaria da Fazenda, conforme dispõe o art. 7º do referido Decreto. No caso concreto, a defesa apresentou nos autos Parecer Final firmado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, datado de 25/07/2018, no qual é mencionado que a sua vigência se daria a partir de primeiro dia subsequente ao da assinatura do Termo de Acordo, com validade até 31/12/2019 (doc. inserido à fl. 66 dos autos).

De plano, é de se destacar que os fatos geradores dos exercícios de 2016, 2017, e parte do exercício de 2018 (meses de janeiro a junho), não estavam amparados pela sistemática de tributação estabelecida pelo Decreto nº 7.799/2000, exatamente por inexistir Termo de Acordo firmado entre o contribuinte e a Administração Tributária versando sobre a redução da base de cálculo nas operações internas realizadas pelo contribuinte.

Portanto, considerando que a finalização do Termo de Acordo juntado na peça defensiva se verificou em julho de 2018, mais precisamente no dia 25, e sua vigência, conforme cláusula específica constante do referido instrumento passou a ser a partir do 1º de agosto de 2018, esta relatoria exclui da exigência fiscal os fatos geradores dos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2018. Afasta-se as cobranças lançadas nesses meses, por inssegurança da acusação fiscal que deixou de observar que as operações internas da empresa já estavam submetidas ao regime tributário estabelecido pelo Decreto nº 7.799/2000, a garantir ao contribuinte a aplicação da redução de base de cálculo nas operações de saídas internas. Por sua vez, no período não alcançado pelo Termo de Acordo, não poderia a empresa proceder às reduções da base imponível, razão pela qual, procede as cobranças dos valores recolhidos a menor pelo contribuinte.

No tocante à segunda alegação, referente à discrepância entre a data da entrada ou emissão das notas fiscais de aquisição e a data de vencimento da obrigação de pagamento do ICMS Antecipação Parcial, item da impugnação

empresarial que o contribuinte denominou de “erro no período de alocação das operações”, a defesa não apresentou nos autos qualquer documento fiscal que atestasse a ocorrência do suposto erro. Nessas circunstâncias, não há como esta Relatoria proceder à revisão dos valores supostamente lançados indevidamente no Auto de Infração, pois o fato alegado pelo sujeito passivo não se revelou demonstrado através da apresentação de prova capaz de atestar a existência da desconformidade relatada na peça defensiva. Trata-se de fato alegado e não provado, cujo ônus é do sujeito passivo.

Ademais, em relação a este específico item, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova que atestasse os supostos recolhimentos mencionados na inicial defensiva, mesmo que realizados em datas diversas das apontadas na autuação fiscal.

Por fim, no que tange à alegação defensiva de que só foram abatidos créditos de ICMS na planilha de apuração fiscal, calculados pela alíquota de 7%, em desconformidade com os valores efetivamente destacados nos documentos fiscais de aquisição, esta relatoria, ao se debruçar sobre a planilha elaborada pela fiscalização, pode identificar que as operações originárias de Unidades Federadas localizadas no Sul e Sudeste do País, tiveram os créditos considerados pela alíquota de 7%. Já as operações originárias de Estados das Regiões Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo, as alíquotas utilizadas na quantificação dos créditos fiscais, foi de 12%. No que concerne às operações de entradas com origem no exterior foi computada a alíquota de 4%. Improcede, portanto, os reclamos defensivos.

Ante o acima exposto, nosso voto é PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Foram excluídos do lançamento as ocorrências dos meses janeiro, fevereiro e março de 2016 (cobranças atingidas pela decadência), e os valores que compõem as ocorrências dos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2018, submetidos ao regime de tributação com os benefícios do Decreto nº 7.799/2000, que asseguram ao contribuinte proceder reduções de base de cálculo nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 99 a 108), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual aduziu que o principal equívoco do lançamento foi desconsiderar que possuía Termo de Acordo para fruição do benefício fiscal, previsto no Art. 3º-D do Decreto nº 7.799/00, durante todo o período fiscalizado, conforme comprovam os Pareceres nºs 11.521/2010 e 24.819/2018, juntados na Defesa.

Afirmou que a Decisão de piso não considerou o Parecer nº 11.521/2010, deferido em 05/07/2010 e substituído pelo Parecer nº 24.819/2018, deferido em 24/07/2018, sendo necessário atentar para o fato de que os Termos de Acordo eram celebrados sem termo final de validade, diferente do que ocorre atualmente.

Explicou que gozava da redução de base de cálculo de ICMS de 41,176% em suas operações internas com mercadorias não sujeitas à substituição tributária, de modo que a alíquota efetiva devida era de 10%, nas operações realizadas até 09/03/2016, e de 10,59%, nas operações realizadas a partir de 10/03/2016, quando a alíquota de ICMS foi alterada de 17% para 18%.

Entendeu que toda a autuação deveria ser insubstancial, estendendo a conclusão da Decisão de piso para todo o lançamento, julgando a mesma improcedente.

Apontou a existência de erro no período de alocação das operações, tendo em vista que as planilhas foram elaboradas considerando que a antecipação parcial seria devida no dia 25 do mês subsequente à emissão das notas fiscais, única data que ali consta como referência, fato admitido pela Autuante em sua Informação Fiscal.

Lecionou que vigoraram 3 redações distintas para o Art. 332, § 2º do RICMS/12, nos períodos fiscalizados, dispondo sobre o prazo para recolhimento da antecipação parcial do ICMS por contribuintes regularmente credenciados:

- a) A primeira, aplicável aos meses de janeiro a outubro de 2016, era “*até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento*”;
- b) A segunda, aplicável aos meses de novembro de 2016 a dezembro de 2017, era “*até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão do documento fiscal*”;
- c) A terceira, aplicável aos meses de janeiro a novembro de 2018, e atualmente em vigor, era “*até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal*”.

Solicitou a nulidade da autuação por cerceamento do seu direito de defesa, pois a planilha não registrou a data de entrada nem a data de emissão do MDF-e vinculado, nos períodos em que cada critério de alocação do débito era pertinente, ou a determinação para que o Auto de Infração seja convertido em diligência para que a correta alocação seja realizada.

Disse que a decisão recorrida não compreendeu corretamente a informação que trouxe em sua Defesa no sentido de que há um erro no resultado do cálculo final do crédito, pois todos os resultados da coluna “Crédito” correspondem a 7% do valor da base de cálculo do ICMS constante na coluna “VlBcIcms”, independente dos valores constantes na coluna “AliqIcms”, se 12%, 7%, 4%, 3,88%, 3,51%, 3,1%, 2,87% ou 2,58%, sendo ilíquida e incerta a exigência e, via de consequência, nula ou improcedente a cobrança pretendida.

Requeru o acolhimento do Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

Registro a presença da advogada do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sra. Luana Helena Rocha Estrela Vargas (OAB/BA nº 63.644).

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão do recolhimento a menor do ICMS, relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma comprehensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal ou à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Não há cerceamento do direito de defesa, todas as notas fiscais estão identificadas no demonstrativo, foram destinadas e pertencem ao Autuado, podendo ser por ele acessadas e verificadas.

Também não há iliquidez do Auto de Infração. Caso seja constatado que os valores não são devidos ou são parcialmente devidos, cabe a improcedência ou a procedência parcial da autuação, não a sua nulidade. O motivo da existência do processo administrativo fiscal é exatamente para aperfeiçoar o lançamento, corrigindo quando são verificados equívocos no mesmo.

Portanto, afasto as nulidades suscitadas.

Saliento que a conversão do processo em diligência ou perícia não se constitui em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo administrativo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos, não sendo, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF/99 previu que o pedido de diligência fiscal poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do Art. 147, II, “b” do RPAF/99, transscrito abaixo:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; ...”

Assim, faço uso de minha prerrogativa, indeferindo o pedido de diligência para julgar com base nas provas que se encontram no processo, sem que disso resulte em cerceamento do direito de defesa.

No mérito, o Autuado disse que a decisão recorrida não compreendeu corretamente a informação que trouxe em sua Defesa no sentido de que há um erro no resultado do cálculo final do crédito, pois todos os resultados da coluna “Crédito” correspondem a 7% do valor da base de cálculo do ICMS constante na coluna “VlBcIcms”, independente dos valores constantes na coluna “AliqIcms”, se 12%, 7%, 4%, 3,88%, 3,51%, 3,1%, 2,87% ou 2,58%.

Constatou que assiste razão ao Autuado tanto em relação ao referido equívoco no cálculo quanto a ser beneficiário de Termo de Acordo para fruição do benefício fiscal, previsto no Art. 3º-D do Decreto nº 7.799/00, durante todo o período fiscalizado, já que a Decisão de piso não considerou o Parecer nº 11.521/2010, deferido em 05/07/2010, e substituído pelo Parecer nº 24.819/2018, deferido em 24/07/2018 (fls. 65 e 66).

Logo, o valor do ICMS relativo à antecipação parcial deveria ter sido calculado em relação às cargas tributárias de 10%, até 09/03/2016, e 10,59%, a partir de 10/03/2016, e não em relação às alíquotas de 17% e 18%, respectivamente vigentes nestes períodos.

Contudo, o Autuado não apresentou nenhuma evidência de que está correta a sua alegação de que há operações registradas em períodos diferentes dos apontados no levantamento. Se houve algum equívoco, somente o Autuado poderia apontar. No levantamento fiscal, foi utilizada a data do registro da entrada da mercadoria no estabelecimento, a qual é sempre mais benéfica ao Autuado.

Diante do exposto, refiz os levantamentos com a correção dos valores das cargas tributárias e dos créditos fiscais a serem considerados, reduzindo o valor do Auto de Infração para R\$ 669,52.

Entretanto, como não há Recurso de Ofício e os valores relativos aos meses de janeiro a março de 2016 e agosto a novembro de 2018 foram excluídos pela Decisão de piso, os primeiros por reconhecimento da decadência e os demais por considerar o benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, não foram considerados os valores de R\$ 61,02 e R\$ 361,73, calculados para os respectivos meses de fevereiro de 2016 e novembro de 2018, ficando o valor do Auto de Infração ainda mais reduzido para R\$ 246,77, referente somente ao mês de janeiro de 2018, conforme demonstrativo a seguir:

| Data Ocorrência | ICMS AI | ICMS 5ª JJF | ICMS 2ª CJF | Multa |
|-----------------|-----------|-------------|-------------|-------|
| 31/01/2016 | 3.401,61 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| 29/02/2016 | 4.047,85 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| 31/03/2016 | 6.955,93 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| 30/04/2016 | 1.005,20 | 1.005,20 | 0,00 | 60% |
| 31/05/2016 | 4.244,80 | 4.244,80 | 0,00 | 60% |
| 31/07/2016 | 2.440,13 | 2.440,13 | 0,00 | 60% |
| 31/08/2016 | 3.077,68 | 3.077,68 | 0,00 | 60% |
| 30/09/2016 | 3.960,65 | 3.960,65 | 0,00 | 60% |
| 31/01/2017 | 2.987,11 | 2.987,11 | 0,00 | 60% |
| 28/02/2017 | 1.731,77 | 1.731,77 | 0,00 | 60% |
| 31/03/2017 | 4.947,01 | 4.947,01 | 0,00 | 60% |
| 30/04/2017 | 3.046,37 | 3.046,37 | 0,00 | 60% |
| 31/05/2017 | 6.471,97 | 6.471,97 | 0,00 | 60% |
| 30/06/2017 | 10.638,13 | 10.638,13 | 0,00 | 60% |
| 31/07/2017 | 5.475,53 | 5.475,53 | 0,00 | 60% |
| 31/08/2017 | 4.136,20 | 4.136,20 | 0,00 | 60% |
| 30/09/2017 | 951,19 | 951,19 | 0,00 | 60% |
| 31/10/2017 | 2.651,70 | 2.651,70 | 0,00 | 60% |
| 30/11/2017 | 1.788,90 | 1.788,90 | 0,00 | 60% |
| 31/01/2018 | 4.644,16 | 4.644,16 | 246,77 | 60% |
| 28/02/2018 | 976,13 | 976,13 | 0,00 | 60% |
| 31/03/2018 | 3.789,19 | 3.789,19 | 0,00 | 60% |
| 30/04/2018 | 2.679,14 | 2.679,14 | 0,00 | 60% |
| 31/05/2018 | 7.965,05 | 7.965,05 | 0,00 | 60% |

| | | | | |
|--------------------|-------------------|------------------|---------------|-----|
| 30/06/2018 | 4.055,71 | 4.055,71 | 0,00 | 60% |
| 31/07/2018 | 8.061,64 | 8.061,64 | 0,00 | 60% |
| 31/08/2018 | 9.745,13 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| 30/09/2018 | 3.202,05 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| 31/10/2018 | 4.367,52 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| 30/11/2018 | 7.233,90 | 0,00 | 0,00 | 60% |
| Valor Total | 130.679,35 | 91.725,36 | 246,77 | |

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, de forma a julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 246,77.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298576.0001/21-6**, lavrado contra **LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 246,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS