

PROCESSO - A. I. Nº 207095.0004/20-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS RECÔNCAVO LTDA.
RECORRIDOS - COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS RECÔNCAVO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0122-02/21-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/06/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0155-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ISENTA. Os demonstrativos apontam tratar de mercadorias tributadas adquiridas para uso, consumo e ativo imobilizado. Incongruência entre os fatos apurados e a acusação, decretada de ofício a nulidade, com base no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, em razão do lançamento não conter os elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração. Mantida a decisão. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO. DECRETO Nº 7.799/2000. Restou comprovado que no período fiscalizado (2017 e 2018), o contribuinte somente estava acobertado com Termo de Acordo vigente em parte do período. Refeito os cálculos contemplando o benefício de produtos acobertados por benefício fiscal de redução de base de cálculo. Agravado os valores exigidos, que fica limitado ao montante exigido. Reformado a Decisão de nulidade para procedência em parte da infração. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS OU FALTA DE RECOLHIMENTO. A antecipação tributária não se aplica as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Neste caso, cabe o recolhimento do ICMS antecipação tributária, com encerramento da fase de tributação conforme prevê o art. 8º, § 4º, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Decretada de ofício a nulidade, com base no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, em razão do lançamento não conter os elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração. Mantida a Decisão. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS. MULTA. Caracterizada a falta de registro das notas fiscais eletrônicas na EFD transmitida pelo contribuinte. Não apresentado provas de que houve escrituração das notas fiscais objeto da autuação. Infração procedente. Mantida a Decisão. Recomendado a repetição dos atos, a salvo de falhas para as infrações anuladas. Recurso de Ofício **PROVIDO PARCIALMENTE**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou nula as infrações 1, 2 e 3 e Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a decisão que julgou procedente as infrações 4 e 5, consoante determina o art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/BA.

O Auto de Infração lavrado em 13/02/2020 exige ICMS e multas que totaliza valor de R\$ 140.604,07, em decorrência das seguintes infrações.

INFRAÇÃO 01 – 01.02.03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto (2017/2018) - R\$ 5.073,79. Multa de 60%. **RO/RV**

INFRAÇÃO 02 – 03.02.05 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas (2017/2018) - R\$ 57.251,23. Multa de 60%. **RO/RV**

INFRAÇÃO 03 – 07.15.02 – Recolheu a menor antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização (2017/2018) - R\$ 69.453,09. Multa de 60%. **RO/RV**

INFRAÇÃO 04 – 16.01.01 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais (2017) - R\$ 3.505,62. **RV**

INFRAÇÃO 05 – 16.01.06 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor das entradas (2017/2018) - R\$ 5.320,34. **RV**

Na decisão proferida a 2ª JJF (fls. 141 a 150) inicialmente ressaltou que o sujeito passivo, exerce atividade econômica do comércio atacadista de medicamentos, o início da ação fiscal foi precedido de termo próprio, cujo encerramento foi dado ciência da lavratura do Auto de Infração, com entrega dos demonstrativos ao contribuinte, possibilitando exercer a defesa e contraditório, como preconiza os artigos 142 e 144 do CTN, e art. 39 do RPAF/BA.

Inicialmente registro a dificuldade em analisar o presente processo pela inobservância, tanto do autuante, quanto do órgão preparador, em organizar as peças processuais em ordem cronológica, e ainda pela ausência de algumas peças de fundamental importância para esclarecer os fatos apurados, como a informação fiscal e a manifestação da autuada, o que inclusive, motivou a conversão do processo em diligência, cumprida, friso, de forma parcial.

Acerca desta diligência, fl. 122, cabe registrar que foi requerida dentre outras medidas, “apensar aos autos cópias impressas e gravados em mídia, os arquivos dos novos demonstrativos das infrações 02 e 03, elaborados pelo autuante, a que se refere a intimação, fl. 104.”, providência desnecessária em relação ao infração 03, tendo em vista que este demonstrativo foi alterado apenas no Auto de Infração nº 207095.017/20-7, conforme explicitado pelo autuante no quinto parágrafo da informação fiscal, fl. 129.

Destaco que a defesa aborda as infrações de modo superficial e apresenta seus argumentos de forma simplória, numa redação confusa e sem objetividade, deixando de anexar aos autos qualquer prova de suas alegações.

De modo semelhante se portou o autuante ao prestar suas informações, que pelo texto dúbio e confuso, pouco esclareceu quanto as razões que sustentaram as imputações, requerendo do julgador administrativo investigar os dados e informações, haja vista que em muitos casos houve clara confusão entre os outros Autos de Infração lavrados contra o mesmo contribuinte decorrente do cumprimento da citada ordem de serviço.

Todavia, destaco o dever do julgador em buscar sempre no contencioso administrativo tributário, a verdade material, em respeito ao que preconiza o RPAF/99 no seu art. 2º.

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, **atender-se-á aos princípios** da oficialidade, da legalidade objetiva, **da verdade material**, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito. (Grifos nossos)*

Ademais registro a vinculação da atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, obrigando a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário, consoante previsto no art. 142, parágrafo único do CTN.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste sentido, vejo presente nos autos, em que pese não tenha sido objetado pela defesa, a existência de fatos e informações que ensejam uma investigação por parte do julgador no sentido de esclarecer os fatos apurados,

buscar estabelecer a verdade material e assim proceder a um julgamento justo nas estritas molduras da legislação.

Assim entende a doutrina muito bem esplanada no artigo publicado no sítio: <https://carsilva.jusbrasil.com.br/artigos>, sob o título PRECLUSÃO E VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL de autoria de Carolina Garcia da Silva, bacharelada em Direito pela UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE, cujo trecho transcrevo.

“...o julgador não pode e nem deve ficar adstrito somente ao que as partes trouxeram aos autos. Ele tem que ir adiante. Investigar. Analisar irrestritamente informações, dados ou documentos que comprovem a existência, ou não, de infração tributária.

Em alguns casos, a Administração fica presa ao formalismo processual exacerbado e o sobrepõe a matéria e à verdade dos fatos. Entretanto, para que o formalismo não se torne um instrumento que restringe a observância da forma e distancia a verdade material, deve a Administração relaxar, moderadamente, para que alcance a função social do processo.

Isso não quer dizer que deva ser deixada de lado a forma e os requisitos mínimos indispensáveis do processo administrativo, mas sim que haja a prevalência da justiça sobre a forma.

Nas palavras de Antonio Cesar Bueno Ferreira, auditor fiscal da RFB e especialista em Direito Processual Tributário (p. 56-57):

‘Isto não significa que a verdade formal não possa conter a verdade material, mas apenas que a liberdade investigativa, os meios próprios de averiguação dos eventos de interesse tributário e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração se apresentam como instrumentos mais apropriados para a maior aproximação com a verdade material do que aquelas que são usualmente disponíveis no processo judicial. Pelo princípio da verdade material, mais especificamente aplicável ao processo administrativo fiscal, a autoridade administrativa tem o poder-dever de carrear aos autos e apreciar todas as informações e documentos que se possa ter a respeito da matéria tratada, sem se limitar às provas colacionadas pelas partes. Assim, o poder instrutório do julgador administrativo é definido pelos limites da lide formada nos autos. Essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que, não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, verifica-se a possibilidade de cancelamento do lançamento ou reforma de decisão administrativa, mesmo com base em evidências trazidas aos autos após a inicial’. (grifos acrescidos)

*Ante o exposto, o **Fisco ao ter uma maior liberdade no processo administrativo, deve buscar sempre a verdade. Seja ao permitir a apresentação póstuma de uma prova, ou então investigar tudo ao seu alcance para que assim haja a tão almejada justiça**”.* (Grifos do relator.)

Nesse sentido se pautará a presente voto, cujo, resultado decorreu da busca nos registros fiscais armazenados na Secretaria da Fazenda, referente a escrita fiscal, documentos fiscais recebido e emitidos, registros cadastrais, evidências e fatos que se fundamentaram a acusação e os argumentos defensivos.

A infração 01, acusa o contribuinte de ter utilizado crédito fiscal de ICMS de forma indevida, por se tratar de mercadorias isentas, contrariando o que determina o art. 310, inc. I, alínea “a” do RICMS/2012.

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante:

a) não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

A defesa argumenta ser indevida a autuação em razão de não ter o autuante observados “...os estornos feitos nas declarações transmitidas no sped fiscal referente ao período fiscalizado”, sem, contudo, ter demonstrado nos autos, tampouco trazido provas da veracidade do fato arguido, pois, apesar de ter anexado as cópias dos recibos de entrega da Escrituração Fiscal Digital – EFD, correspondente ao período fiscalizado, estes se mostraram imprestáveis para tal fim.

A falta de comprovação, foi a única informação prestada pelo autuante para contra argumentar a defesa.

Da análise do demonstrativo analítico, fls. 39 e 40, constata-se que as mercadorias relacionadas são as seguintes:

a) **TABLET SAMSUNG GALAXY** – Trata-se de um tipo de computador portátil, de tamanho pequeno, fina espessura e com tela sensível ao toque, touchscreen. É um dispositivo prático com uso semelhante a um computador portátil convencional, mais destinado para fins de entretenimento que para uso profissional. Muito usado para navegar na internet, para a leitura de livros, jornais e revistas, para visualização de fotos e vídeos, reprodução de músicas, jogos etc., conforme informações técnicas do fabricante no sítio

<https://www.samsung.com/br/>.

- b) **ASPEN CANECA CRISTAL NADIR** – É uma caneca fabricada em vidro, material livre de substâncias como PVC, chumbo e ftalato, que garante a segurança e saúde e facilita a lavagem. É elaborada com capacidade para até 300 ml, ideal para servir bebidas como café, chás e leite. A caneca aspen é fabricada pela NADIR uma empresa que está há quase 100 anos no mercado e é conhecida mundialmente. Ela se preocupa com o meio-ambiente e com a responsabilidade social.
- c) **TABERNA CANECA CERVEJA NADIR** – Conforme informações do fabricante, “A Caneca Cerveja taberna NADIR é robusta, resistente, com alça fixada e apoio para o polegar. Em vidro com capacidade para 340 ml, tamanho perfeito e ideal para o consumo sem deixar o chopp esquentar. Usufrua do máximo de sabor do seu chopp e cerveja”.

Estas são informações disponíveis no sítio do fabricante: <https://nadirfigueiredo.com.br/>.

- d) **TV 50P PHILIPS LED SMART 4K USB HDMI**. Trata-se de um aparelho de televisão.

- e) **TABLET MULTILASER 3G 9P 8GP PRETO**. Item já descrito acima.

Efetivamente não se trata de aquisições de mercadorias contempladas pela isenção do ICMS. Todas são mercadorias normalmente tributadas, adquiridas pela autuada com os CFOP's: 2.102 – COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO e 1.917 – ENTRADA DE MERCADORIA RECEBIDA EM CONSIGNAÇÃO MERCANTIL OU INDUSTRIAL, fato que afasta a possibilidade de utilização indevida de crédito fiscal por se tratar de operação contemplada com a isenção do ICMS.

Não se descarta a possibilidade de uso indevido de crédito fiscal, haja vista que parte das mercadorias arroladas, não obstante constarem as operações o CFOP referente a compras para comercialização, não parece plausível, mas possível, um atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, adquirir aparelhos de televisão e equipamentos de informática para comercializar. Contudo para caracterizar a infração deve necessariamente ser aplicado outro roteiro de fiscalização.

Ademais, em se tratando de empresa que atua no comércio de medicamentos e drogas de uso humano, há de ser observado o que determina o art. 294 do RICMS/2012.

Resta evidente a incerteza na caracterização da infração, pela inexistência de elementos suficientes para se determiná-la, com segurança, impondo decretar de ofício sua nulidade com base no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99.

A infração 02, consiste na exigência do imposto decorrente do recolhimento a menos, por erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias escrituradas.

A apuração foi circunscrita ao período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, período que o contribuinte encontrava-se em parte habilitado a usufruir dos benefícios do Decreto nº 7.799/2000, conforme Termo de Acordo que entrou em vigor 01/02/2018, com validade até 31/12/2018 – Parecer nº 231489/2017-3.

A defesa argumenta que o autuante ignorou a vigência do Termo de Acordo e considerou indevido o crédito apropriado antes da vigência do citado termo, fato reconhecido pelo Auditor Fiscal na sua informação, fl. 129, inclusive admitindo ter atualizado o período de vigência em sede de revisão, quando da informação fiscal.

Constam apensos aos autos duas informações fiscais prestadas pelo autuante na mesma data, 22/05/2020.

Na informação da fl. 117 o autuante declara que “Realmente o autuado tem razão quanto aos itens e redução da base de cálculo. Reenviarei novo demonstrativo de Débito a menor – Erro na determinação da base de cálculo, o qual reduziu o valor reclamado para R\$ 62.771,92”, (mantida a grafia original), cujo teor não se conforma com a outra, apensada aos autos à fl. 131, onde o autuante informa que: “...a autuada detinha termo de acordo de atacadista (Dec. 7799/00) exarado pelo parecer 2970/2018, com vigência a partir de 01/02 a 12/2018. O demonstrativo de cobrança foi elaborado da data do cadastramento do pedido de acordo, porém, atualizei-o para o período de vigência. Reconsiderando tal fato, o valor a reclamar acresceu para R\$ 67.348,83, portanto, maior que o auto, sendo assim, solicito a NULIDADE dessa infração a fim de ser cobrada a posteriori”.

Portanto, constato tratar de informações que revelam a insegurança na determinação da infração, fato que impende acatar a sugestão do próprio autuante e decretar a nulidade da infração, não pelo motivo por ele exposto, mas, por traduzir claramente a inexistência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Assim, voto pela nulidade da infração 02 com base no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99.

Quanto a infração 03, a cobrança do imposto se deveu, segundo acusa o autuante, pela constatação da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial de mercadorias relacionadas no demonstrativo analítico, fl. 49 a 51, por descumprimento do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que assim dispõe.

Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida

antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. (Grifo do relator.)

A defesa alega, após expor os dados em uma tabela contendo apenas três itens, que “está sendo autuado sob o equivocado argumento de falta de pagamento, que foram pagas em sua maioria, totais por substituição ou mesmo, no mês subsequente”, sem, contudo, juntar quaisquer comprovantes dos recolhimentos relacionados.

O autuante, numa exposição do óbvio, explica o que vem a ser antecipação parcial e antecipação total ou substituição tributária, nada mais acrescentando que pudesse esclarecer os fatos.

Observe que as mercadorias listadas no demonstrativo, são mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, pois trata-se de medicamentos, inclusas no Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente em 2017 e 2018 no item 9.0 MEDICAMENTOS, PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO E HIGIENE PESSOAL.

Portanto, neste caso, cabe o recolhimento do ICMS antecipação tributária, com encerramento da fase de tributação conforme prevê o art. 8º, § 4º, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;

Ademais, ressalto que conforme previsto no art. 12-A, § 1º, inc. III da citada lei, a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, que se aplica ao presente caso. Contudo, apesar de arguido pela defesa que efetuou o recolhimento do ICMS como antecipação tributária, não trouxe aos autos quaisquer provas desses pagamentos.

Portanto, constato tratar de informações que revelam a insegurança na determinação da infração, por traduzir claramente a inexistência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Assim, voto pela nulidade da infração 03 com base no art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99.

Recomendo a autoridade competente a repetição dos atos referentes as infrações 01 a 03, a salvo de falhas, com base no art. 21 do citado regulamento.

As infrações 04 e 05 impõem a autuada a multa percentual por descumprimento de obrigação acessória, qual seja a obrigatoriedade de escriturar as notas fiscais de aquisição de mercadorias referente as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento; das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento; e, dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte, consoante art. 217, incisos I a III do RICMS/2012.

A defesa aponta a infração como um “ledo engano” por ter sido inobservado pelo autuante os registros nos arquivos do SPED-fiscal.

Destaco que a única escrita fiscal válida é a prevista no art. 247 do citado RICMS/2012.

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital – EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

Após analisar os demonstrativos das citadas infrações, cotejando com os registros constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte, examinado pelo autuante na execução dos roteiros de auditoria, verifico que efetivamente as notas fiscais relacionadas não encontram-se lançadas na escrita fiscal, fato que conduz a considerar as infrações 04 e 05 como procedentes.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme resumo a seguir exposto.

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

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 161/170), inicialmente ressalta a sua tempestividade e passa a discorrer sobre as infrações.

Quanto a infração 1, que acusa utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias beneficiadas

com isenção de ICMS, ressalta que a fiscalização não observou os estornos efetivados na EFD.

No tocante a infração 2 (erro na determinação da base de cálculo), afirma que não foi considerado a redução da base de cálculo (RBC) de 41,176% prevista no Decreto nº 7.799/00.

Relativamente a infração 3 (recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial), destaca que na sua maioria tiveram o pagamento do ICMS devido por substituição tributária.

Com relação as infrações 4 e 5, que aplica multa de 1% sobre o valor das mercadorias ou serviços que deram entrada ou foram contratados pelo estabelecimento, sem registro na escrita fiscal, alega que a fiscalização se equivocou, *“pois foram inobservadas pelo I. Autuante as sobreditas notas nos respectivos arquivos do SPEED fiscal”*.

Conclui requerendo que o auto de infração seja declarado totalmente improcedente.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 2ª JJF face a decisão proferida ter julgado nula as infrações 1, 2 e 3, que implicou na redução do débito original.

A infração 1, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de mercadorias isentas, infringindo o art. 310, I, “a” do RICMS/BA.

Na decisão proferida foi fundamentado que os produtos objeto da autuação não são mercadorias isentas e após realização de diligência fiscal, declarou nula a infração em razão de o autuante ter apenas afirmado que o contribuinte não provou ter efetivado o estorno dos créditos fiscais.

Pela análise dos demonstrativos analíticos juntados às fls. 39 e 40, constata-se que trata se de aquisições de TABLET SAMSUNG GALAXY, ASPEN CANECA CRISTAL NADIR, TABERNA CANECA CERVEJA NADIR, TV 50P PHILIPS LED SMART 4K USB HDMI e TABLET MULTILASER 3G 9P 8GP PRETO.

Neste caso, restou comprovado incongruência entre a descrição da infração (crédito/mercadorias isentas), enquadramento indicado no art. 310, I, “a” do RICMS/BA, que estabelece vedação de crédito relativo entrada de mercadoria “não tributada ou isenta”, visto que as mercadorias objeto da autuação denotam aquisição de bens de ativo ou material destinado a uso ou consumo que foram escrituradas como compra para comercialização (CFOP 2.102) ou recebida em consignação (CFOP 1.917).

Considero correta a decisão recorrida, fundamentando que resta incerteza na caracterização da infração, diante da inexistência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Quanto a infração 2, que exige ICMS decorrente do recolhimento a menos, por erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, a 2ª JJF apreciou na decisão recorrida que no período fiscalizado o sujeito passivo estava acobertado com Termo de Acordo de parte do período fiscalizado (Decreto nº 7.799/2000) e o refazimento dos cálculos acarretou insegurança na determinação da infração, que julgou nula.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- i) O demonstrativo original (fls. 45 a 47 - 1 de 301, e mídia de fl. 99), indica por nota fiscal o valor da operação, alíquota, valor devido, apura diferença entre o valor devido e oferecido a tributação, relativo aos exercícios de 2017 e 2018;
- ii) Na defesa (fls. 63/64) o sujeito passivo apresentou três alegações:
 - a) Que não foi observado que o Termo de Acordo foi expirado e revogado;
 - b) Indicou produtos que não foi considerado serem contemplados com RBC;
 - c) Se não considerado os Termos de Acordo (Decreto nº 7.799/2000), o valor devido seria inferior ao exigido, considerando os saldos credores do período de fevereiro a julho de 2017. Indicou como devido o valor de R\$ 28.316,89, do exigido de R\$ 57.251,23.

Em 28/04/2020, o sujeito passivo foi cientificado quanto ao “*Parecer_final_TERM*O DE ACORDO ATACADISTA” (fl. 104), cuja cópia tinha sido juntada à fl. 25 do processo e reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias.

Na primeira informação fiscal (fls. 116/117) o autuante reconheceu que:

- i) De acordo com o Parecer nº 2.970/2018 (fl. 25) o Termo de Acordo entrou em vigor a partir de 01/02/2018 com validade até 31/12/2018;
- ii) O autuado tem razão quantos aos itens contemplados com RBC.
- iii) Refez os demonstrativos originais que resultou em valor devido de R\$ 62.771,92.

O sujeito passivo foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal em 25/05/20, com data da leitura em 02/06/2020 (fl. 119).

A 2ª JJF determinou a realização de diligência fiscal (fl. 122) na qual foi juntada de cópia impressa e gravada do demonstrativo da infração 2 (fls. 127 a 135) e foi intimado pelo DTe (fl. 136) com entrega dos demonstrativos refeitos (fl. 136) e informação fiscal.

Após o julgamento contido no Acórdão JJF 0122-02/21-VD (fls. 141 a 150), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual às fls. 168 e 169, reapresentou os argumentos defensivos de que:

- 1) Não foi observado o Termo de Acordo;
- 2) Não considerou que existem produtos contemplados com RBC e que,
- 3) Se desconsiderado o Termo de Acordo, seria devido R\$ 28.316,89.

Por tudo que foi acima relatado, na sequência dos fatos pode se concluir que:

A infração exige imposto sobre operações ocorridas nos exercícios de 2017 e 2018, destacando que a exigência relativa ao exercício de 2017 corresponde a mais de 98% do valor autuado.

Quanto a primeira alegação defensiva, observo que já tinha sido juntado ao auto de infração à fl. 25, cópia do Parecer nº 2.970/2018, no qual indica que o Termo de Acordo entrou em vigor a partir de 01/02/2018 com validade até 31/12/2018, tendo sido cientificado o sujeito passivo do mencionado Parecer com a primeira informação fiscal e reaberto o prazo de defesa.

Portanto com relação ao exercício de 2017, não procede a alegação defensiva de que não foi considerado a existência do Termo de Acordo, tendo em vista que ele só produziu efeitos a partir do mês 02/2018. Neste contexto, tomando por exemplo a primeira nota fiscal de nº 52.166 emitida em 02/01/2017 relacionada no demonstrativo original (fls. 45), o contribuinte para o valor da operação de R\$ 27,60 (R\$ 34,50 – desconto de R\$ 6,90) aplicou a RBC de 41,176% prevista no Decreto nº 7.799/2000, que resultou em base de cálculo de R\$ 16,24 e aplicou a alíquota de 18%, tributando a operação em R\$ 2,92.

Por sua vez, a fiscalização, aplicou a alíquota de 18% e apurou valor devido na operação de R\$ 4,99 que deduzido do que foi tributado de R\$ 2,92 exigiu a diferença de R\$ 2,07.

Portanto, com relação as operações ocorridas no período de 01/01/2017 a 31/01/2018, em relação a utilização indevida do benefício fiscal do Decreto nº 7.799/2000, constato correto o procedimento fiscal, considerando que o sujeito passivo não tinha Termo de Acordo do mencionado Decreto no exercício de 2017.

Ressalto que no exercício de 2018, foi reformado os demonstrativos originais que resultou em agravamento no mês de janeiro e redução do débito em outros meses, o que será apreciado a seguir.

No que se refere a segunda alegação defensiva de que não foi considerado produtos que são contemplados com RBC, observo que na primeira informação fiscal foi acatada e feita a correção nos demonstrativos e fornecido ao autuado, inclusive reaberto o prazo de defesa, conforme documento de fl. 104. Em momento posterior, por determinação da 2ª JJF em diligência (fl. 122), a Inspetoria Fazendária forneceu os demonstrativos refeitos, conforme documentos de fls. 134 a 136, com intimação pelo DTe.

Assim sendo, considero que a segunda alegação foi atendida, visto que foi corrigido as inconsistências relativas as operações contempladas com RBC e dado ciência ao contribuinte, em conformidade com o disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA.

No tocante a terceira alegação de que se não considerado os Termos de Acordo (Decreto nº 7.799/2000), o valor devido seria inferior ao exigido, considerando os saldos credores do período de fevereiro a julho de 2017, reconhecendo como devido o valor de R\$ 28.316,89, do exigido de R\$ 57.251,23, constato que a infração acusa erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Nesta situação específica foi exigido ICMS relativo à utilização indevida de benefício fiscal que o estabelecimento autuado não possuía no exercício de 2017, que resultou em recolhimento do imposto a menor em cada operação praticada e escriturada, e não é cabível a dedução de saldo credores indicados nos demonstrativos juntados com a defesa (fl. 64) e no recurso voluntário (fls. 168/169) em que o sujeito passivo refez a conta corrente fiscal do ICMS. Consequentemente fica rejeitada essa alegação por falta de amparo legal.

Por fim, observo que com o refazimento dos demonstrativos originais o valor da infração 2 foi agravado de R\$ 57.251,23 (fl. 44) para R\$ 62.771,72 (fl. 117) que não foi contestado após recebimentos dos demonstrativos do resultado da diligência fiscal, nem contestado no recurso voluntário, no qual foram reapresentadas as mesmas alegações defensivas (fls. 168/169).

Portanto, com base no § 2º, do Art. 18 do RPAF/BA e no parágrafo único do art. 283 CPC, julgo que foi equivocada a decisão pela nulidade do Auto de Infração, pois traria um prejuízo ainda maior para o Estado, na medida em que o imposto não poderia ser mais exigido.

Neste contexto, conforme entendimento manifestado no Acórdão CJF 0225-12/22: “*Considerando a teoria da causa madura, disciplinada no Art. 1.013, § 3º do novel CPC, que consiste na possibilidade de julgamento do processo que não obteve resolução do mérito, cujos elementos estejam constantes nos autos, bem como visando a celeridade processual*”.

Neste caso, aplico o disposto na Súmula nº 11 do CONSEF, que manifesta entendimento de que para fins do disposto no art. 156 do RPAF/BA “*não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração*”, de acordo com a jurisprudência predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs: 0349-12/18; 0258-12/17; 0070-11/17; 0027-11/19; 0303-11/15; 0097-11/15; 0395-11/08; 0314-12/08; 0132-11/02; 0552-12/06; 0062-12/06.

Dessa forma, reformo a decisão ora recorrida de julgamento nulo para procedência parcial da infração 2, reduzindo o valor exigido de R\$ 57.251,23 para R\$ 56.770,20 conforme resumo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencido	Autuado	Refeito	Devido
31/01/17	09/02/17	707,15	707,15	707,15
28/02/17	09/03/17	1.046,72	1.046,72	1.046,72
31/03/17	09/04/17	1.492,64	1.492,64	1.492,64
30/04/17	09/05/17	3.125,40	3.101,94	3.101,94
31/05/17	09/06/17	8.601,74	8.601,74	8.601,74
30/06/17	09/07/17	4.958,14	4.958,14	4.958,14
31/07/17	09/08/17	12.191,33	12.191,33	12.191,33
31/08/17	09/09/17	6.562,10	6.562,10	6.562,10
30/09/17	09/10/17	4.996,20	4.980,53	4.980,53
31/10/17	09/11/17	5.956,35	5.949,29	5.949,29
30/11/17	09/12/17	4.810,87	4.796,65	4.796,65
31/12/17	09/01/18	1.781,35	6.270,98	1.781,35
31/01/18	09/02/18	141,56	6.230,56	141,56
28/02/18	09/03/18	140,09	59,50	59,50
31/03/18	09/04/18	86,35	47,00	47,00
30/04/18	09/05/18	79,47	42,21	42,21
31/05/18	09/06/18	86,34	39,09	39,09
30/06/18	09/07/18	89,45	50,51	50,51

31/07/18	09/08/18	89,38	40,70	40,37
31/08/18	09/09/18	90,04	41,24	41,24
30/09/18	09/10/18	63,62	47,74	47,74
31/10/18	09/11/18	53,85	53,13	53,13
30/11/18	09/12/18	76,01	25,42	25,42
31/12/18	09/01/19	25,08	12,85	12,85
Total	Total autuado	57.251,23	Total devido	56.770,20

A infração 3, acusa recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial relativo a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização. A 2ª JJF julgou nula fundamentando inexistir elementos suficientes para determinar com segurança a infração.

Conforme fundamentado na decisão, observo que o demonstrativo analítico de fls. 49 a 51, relacionam as mercadorias que foram objeto da autuação, consolidado no demonstrativo sintético de fl. 48, no qual foi indicado o montante apurado pela fiscalização e o recolhido pela empresa, com exigência da diferença.

Na defesa apresentada (fl. 65) o sujeito passivo alegou que na sua maioria as notas relacionam mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (ST), que tiveram pagamento no mês 01/2017, a exemplo da Nota Fiscal 69177 (primeira do demonstrativo de fl. 4) ou no mês seguinte ao que foi exigido a exemplo dos números 432 e 618.

Janeiro de 2017

Nº da Nota Fiscal	Valor dos Itens	ICMS - Antec. Parcial	Observação
069.177	2.026,74	228,31	Imposto pago do Substituição Tributária DAE nº 1700609691
041.869	432,00	50,34	Imposto pago do Substituição Tributária DAE nº 1701317222 - fevereiro
041.870	618,00	67,99	Imposto pago do Substituição Tributária DAE nº 1701317222 - fevereiro

Na primeira informação fiscal datada de 22/05/2020 (fl. 116) o autuante afirmou que: “*O instituto tributário da Antecipação Parcial é distinto da Antecipação Total ou Substituição Tributária do ICMS. Como dito pela autuada, os recolhimentos apresentados na DEFESA deram-se por esta e não por aquela*”.

A 2ª JJF determinou a realização de diligência (fl. 122) no sentido de que fosse juntado os autos cópia ou mídia gravado do demonstrativo das infrações 2 e 3, reabrindo o prazo de defesa.

Em atendimento a diligência, o autuante juntou cópia de informação fiscal datada de 06/05/2020 (fl. 129), na qual reapresentou a mesma informação transcrita acima.

Conforme fundamentado na decisão ora recorrida, o demonstrativo gravado na mídia de fl. 52, em atendimento a diligência fiscal relacionam mercadorias que são enquadradas no regime de substituição tributária, inclusas no Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente em 2017 e 2018 no item 9.0 MEDICAMENTOS, PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO E HIGIENE PESSOAL.

Destaca-se que no demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 49 e 50 e mídia de fl. 52) foi indicado o número das notas fiscais, descrição e códigos dos produtos, CFOP, mas não foi indicado a NCM dos produtos de modo que pudesse serem confrontados com os produtos enquadrados na ST indicados no item 9.0 do Anexo 1 do RICMS/BA, vigente em 2017/2018.

Portanto, em se tratando de acusação de descumprimento do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, conforme fundamentado na decisão cabe o recolhimento do ICMS antecipação tributária, com encerramento da fase de tributação conforme prevê o art. 8º, § 4º, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Entendo que a infração poderia até ser saneada mediante realização de diligência fiscal, porém como não foi juntado o demonstrativo completo, junto com o auto de infração, a defesa apresentou elementos de prova de que parte das mercadorias tiveram o pagamento do ICMS-ST e o próprio demonstrativo sintético original (fl. 48) indica recolhimento efetuado no período fiscalizado (2017/2018) de R\$ 61.446,52, considero correta a fundamentação da decisão de que não existem elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, nos termos do art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/BA. Mantida a decisão pela nulidade da infração 3.

Recurso de Ofício PROVIDO PARCIALMENTE, reformando a decisão da nulidade para procedência parcial da infração 2 e homologado a decisão pela nulidade das infrações 1 e 3.

No que se refere ao Recurso Voluntário interposto ressalto que o recorrente reapresentou os mesmos argumentos da defesa inicial relativo as infrações 1, 2, 3, 4 e 5.

Quanto as infrações 1, 2 e 3, destaco que no recurso de ofício foi apreciado todas as alegações defensivas reapresentadas, no caso, acolhida as relativas as infrações 1 e 3, e fundamentado o não acolhimento relativo à infração 2.

No que se refere as infrações 4 e 5, que aplica multa percentual de 1% sobre o valor das mercadorias ou serviços que deram entrada ou foi contratado pelo estabelecimento, observo que o recorrente reapresentou o argumento (fl. 170) da defesa de um “*ledo engano*” por ter sido inobservado pelo autuante os registros nos arquivos do SPED-fiscal.

Constato que no demonstrativo de fls. 42/43 (gravado na mídia de fl. 52), que foi fornecida ao autuado, foram relacionados os números das notas fiscais, a chave eletrônica, o CNPJ do fornecedor, o valor da operação e o valor da multa aplicada.

Embora a empresa tenha alegado na defesa e no recurso interposto que as notas fiscais objeto da autuação foram registradas no “*SPEED fiscal*”, não foi apresentada qualquer prova nesse sentido.

Portanto, como o elemento probatório é de posse da empresa, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, nos termos dos artigos 142 e 143 do RPAF/BA, fica mantida a decisão pela procedência das infrações 4 e 5, tendo em vista a infringência dos artigos 217 e 247 do RICMS/BA e correta a multa aplicada prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/1996.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário recomendando a autoridade competente a repetição dos atos referentes as infrações 01 e 03, a salvo de falhas, com base no art. 21 do RPAF/BA, observado o prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.0004/20-2, lavrado contra **COMERCIAL DE MEDICAMENTOS RECÔNCAVO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 56.770,20**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 8.825,96**, prevista no inciso IX da mesma Lei e Artigo, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05. Recomenda-se a autoridade competente a repetição dos atos referentes as infrações 01 e 03, a salvo de falhas, com base no art. 21 do RPAF/BA, observado o prazo decadencial.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS