

PROCESSO	- A. I. N° 110019.0007/21-6
RECORRENTE	- IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0178-02/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/07/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0229-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Mesmo tendo o contribuinte recolhido o imposto na saída das mercadorias, configura-se prática inovadora, e sem previsão legal e regulamentar; **b)** NÃO APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação. Infrações subsistentes. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Constitui infração à lei tributária o não recolhimento do ICMS escriturado no livro fiscal próprio. Infração subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo do estabelecimento. Afastada a preliminar de nulidade. Autuada não elidiu as infrações. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de **Recurso Voluntário** interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF N° 0178-02/21VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 19/02/2021, formaliza a exigência de crédito tributário de valor histórico de R\$ 41.216,39, em decorrência de 07 infrações.

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.05** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, apurado nos períodos de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 18.960,58, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas em transferências – medicamentos, perfumarias, cosméticos, produtos de higiene pessoal, alimentos nutricionais, guloseimas, etc., CFOP 2152 – da filial estabelecida no Estado do Ceará, com imposto exigido por Antecipação Tributária na forma do artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo Imifarma 0464\_Anexo\_S/CIndevido, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.05** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, apurado no período de fevereiro de 2020, no valor de R\$ 3.069,31, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas em transferências - medicamentos, perfumarias, cosméticos,

produtos de higiene pessoal, alimentos nutricionais, guloseimas, etc., CFOP 2409 - da filial estabelecida no Estado do Ceará, com imposto exigido por Antecipação Tributária na forma do artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo *Imifarma\_0464\_Anexo\_S/CIndevido*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 01.02.06** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 1.596,43, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas em transferências de filiais estabelecidas no Estado da Bahia – CFOP 1152, Drogarias elou Farmácias, com imposto recolhido na forma do artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo *Imifarma\_0464\_Anexo\_S/CIndevido*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 04 – 01.02.42** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito do referido crédito, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 1.596,43, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas registradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital através de Notas Fiscais de emissão própria (entrada) - CFOP 1949, sem comprovação do recolhimento do ICMS destacado e creditado, através de DAE ou registro a débito na EFD, conforme demonstrativo *Imifarma\_0464\_Anexo\_S/GanhoEstoque*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 02.01.01** – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 10.679,12, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas registradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital através de Notas Fiscais de emissão própria (entrada) - CFOP 1949, sem recolhimento do ICMS devido na qualidade de responsável por solidariedade - artigo 60 do Decreto nº 13.780/12, a título de ‘ganho de estoque’, conforme demonstrativo *Imifarma\_0464\_Anexo\_S/GanhoEstoque*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 2º inc. II e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inc. I do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 06 – 06.05.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, apurado no período de janeiro a março e maio de 2020, no valor de R\$ 468,91, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas de toner, agua sanitária, álcool líquido, bandeja, bobina térmica, bota unissex, calça feminina e masculina, caixa arquivo morto, calculadora de bolso, camiseta, caneta esferográfica, cesto, copos descartáveis, desinfetante floral, desodorizador de ambiente, detergente lava-louças, espanador, esponja dupla face, fita adesiva, flanela, jaleco, grampeador, limpa vidros, luva látex multiuso, luva vinil médica, pano descartável, papel toalha, pedra sanitária, camisa polo, sabão em pó, sabonete líquido, saco lixo, vassoura, conforme demonstrativo *Imifarma\_0464\_Anexo\_S/DIFAL*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 4º inc. XV e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 07 – 07.06.07** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente a aquisição de mercadorias, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 4.897,84, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que “Com entradas registradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital através de Notas Fiscais de emissão própria (entrada), sem recolhimento do ICMS devido na forma prevista no artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, a título de ‘ganho de estoque’, conforme demonstrativo *Imifarma\_0464\_Anexo\_S/GanhoEstoque*, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 8º, § 9º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 294 do RICMS/2012.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 21/09/2021 e julgou o Auto de Infração Procedente por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de ter cometido sete infrações à legislação tributária, todas tempestivamente impugnadas.*

*A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição NORMAL com a atividade econômica principal CNAE 4771/7-01 – COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS FARMACÉUTICOS, SEM MANIPULAÇÃO DE FÓRMULAS e outras secundárias todas relacionadas como o comércio varejista de alimentos, material de informática dentre outras.*

*O início da ação fiscal foi comunicado ao contribuinte através de mensagem, fl. 09, postada em 12/01/2021, via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, que não tendo sido acessada, a ciência foi considerada ocorrida tacitamente consoante art. 127-D, parágrafo único, inc. III do COTEB, ou seja, o dia útil seguinte ao término do prazo de cinco dias contados da data de envio.*

*Constam apensados aos autos, os demonstrativos analíticos das infrações 01 a 03, fl. 10, e às fls. 11 a 18, impressos parte dos demonstrativos: UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FARMÁCIAS ARTIGO 264, DECRETO Nº 13.780/12, fls. 11 e 12; FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, fl. 13 e 14; RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, fls. 15 a 18, estando estes integralmente gravados em arquivos eletrônicos formato Excel, no CD, fl. 19, cujas cópias foram entregues ao contribuinte quando tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, ao acessar a mensagem postada via DT-e, fl. 07.*

*Inicialmente, necessário se faz apreciar a arguição de nulidade das infrações 04 a 07, suscitada pela defesa sob o argumento de cerceamento do seu direito de defesa, em razão de apesar de tratarem de situações distintas, foram aglutinadas numa mesma planilha, e, portanto, não conseguiu identificar a qual item infracional que determinada operação pertence, sem vínculo de identificação a qual item que determinada operação se refere.*

*Este fato, diz ter lhe impedido de apresentar a defesa, em razão da impossibilidade de identificação precisa da acusação fiscal o que evidencia a falta de substratos fáticos que deem suporte à acusação fiscal.*

*Ao analisar detidamente a planilha gravada no CD, não vislumbro razão aos argumentos da defesa. O fato dos dados estarem expostos em uma única planilha, de forma alguma inviabiliza ou dificulta a identificação dos valores calculados e os dados que deram origem aos valores exigidos nas infrações 04 a 07.*

*Senão vejamos.*

*Na aba denominada ANEXOS I, encontram-se três tabelas que correspondem ao demonstrativo sintético de cada infração, facilmente identificadas.*

*A primeira tabela, sob o título UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FARMÁCIAS, corresponde as infrações 01 – operações com CFOP 2.152 (alíquotas de 12% e 4%); infração 02 – operações com CFOP 2.409; e, infração 03 – operações com CFOP 1.152, cujos demonstrativos analíticos estão na aba sob o título CIndevido, conforme consta no relato de cada infração.*

*As outras duas tabelas referem-se aos demonstrativos sintéticos das infrações 04, 05, 06 e 07.*

*Na segunda tabela, sob os títulos FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO estão relacionadas as infrações 04 na linha com o título Crédito Fiscal Indevido; 05 na linha ICMS Normal; e, a 07 na linha ICMS Antecipação Tributária, sendo que o demonstrativo analítico encontra-se na aba GanhoEstoque.*

*Para a infração 06, o demonstrativo sintético encontra-se na terceira tabela sob o título RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA NAS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E/OU CONSUMO, cujo demonstrativo analítico encontra-se na aba DIFAL, conforme relatado na descrição da infração na peça inicial.*

*Constatou, desnecessário ter conhecimentos avançados da ferramenta Excel, vez que é de amplo conhecimento e utilização, para identificar objetivamente todos os elementos necessários para elaboração da defesa e a construção dos argumentos que pudessem elidir as infrações.*

*Ou seja, os demonstrativos gravados em arquivo eletrônico na mídia CD, fl. 10, apresentam todos os dados necessários e suficientes para o satisfatório entendimento das infrações, pois contam expostos os seguintes elementos: número da NF-e; data de emissão; unidade federada de origem e CNPJ do emitente; CFOP da operação; descrição e NCM de cada mercadoria; situação tributária, unidade de medida e quantidade de cada item e os valores da operação, da base de cálculo do ICMS, do valor do produto, alíquota e o ICMS destacado.*

*Adicionalmente não vislumbro dificuldades para acessar e entender as infrações, assim não acolho a arguição de nulidade, que fica rejeitada.*

*A defesa ainda traz como suporte à sua pretensão de nulidade que a ausência de disponibilização destas informações evidencia a falta de elementos fáticos que legitimem a acusação, resultando na insegurança do lançamento, uma vez que o art. 142, do CTN, veda a lavratura de Auto de Infração sem prova documental da transgressão à legislação tributária.*

*Nesse sentido, lembro que na auditoria e nos exames realizados pela autoridade fiscal foram utilizados os dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada e transmitida à Receita Federal do Brasil pelo contribuinte e dos registros de notas fiscais eletrônicas recebidas e emitidas pela autuada, constante no repositório nacional da nota fiscal eletrônica, registros e dados que examinados pelo fisco não sofrem qualquer tipo de alteração, portanto, constituem-se sem sombra de dúvida em prova documental das transgressões apuradas neste Auto de Infração.*

*Ademais, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, a autuada e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos, tendo sido observado o direito do contribuinte à ampla defesa e contraditório.*

*Para estas infrações a defesa não aborda o mérito, limitando-se a arguir a nulidade já tratada linha acima e justificadamente rejeitada.*

*Dessa forma, lembro o que preconiza o art. 123, § 5º e incisos do RPAF/99:*

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação. (...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

- I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- II - se refira a fato ou a direito superveniente;*
- III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*Considerando que não foram trazidos aos autos, quaisquer provas que pudesse elidir as infrações, aplico o que dispõe os artigos 142 e 143 do mesmo RPAF/99:*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Destarte, considero subsistentes as infrações 04, 05, 06 e 07.*

*Quanto ao mérito das infrações 01, 02 e 03, registro que será abordado conjuntamente, por tratar as três, acusações da mesma matéria, qual seja, a de uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, tendo o autuante assim separado didaticamente em função das operações, de acordo com os códigos fiscais de operações e de prestações – CFOP.*

*A defesa alega ser a cobrança indevida, pois, embora tenha se apropriado do crédito sobre a aquisição de mercadorias que já haviam sido tributadas pela sistemática da substituição tributária, nas saídas destas mercadorias destacou novamente o imposto de forma que entende inexistir qualquer prejuízo ao estado, sem, contudo, demonstrar, através de provas, a inexistência de tal prejuízo.*

*Nesse sentido lembro que os contribuintes sobre determinadas matérias, não podem ignorar a legislação vigente e adotar procedimentos que interferem diretamente no cálculo e pagamento de tributos e seguir ao seu juízo, regras que entende lhe ser mais conveniente, mesmo que, ao seu entendimento, não cause prejuízo ao sujeito ativo.*

*No caso, ressalto que a Lei nº 7.014/96, estabelece no seu art. 9º: “Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei”.*

*As mercadorias relacionadas nos demonstrativos que suportam as infrações 01 a 03, mesmo que sujeitas ao regime de substituição tributária, no caso de aquisições interestaduais, as farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, caso da autuada, deverão fazer o recolhimento do ICMS por antecipação por força do que prevê o art. 294 do RICMS/2012, verbis:*

*Art. 294. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, bem como suas centrais de distribuição, farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar as seguintes margens de valor agregado nas aquisições internas, devendo ser ajustada nos termos do § 14 do art. 289 nos casos de aquisições interestaduais:*

*I - de 100% (cem por cento), tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos no estabelecimento;*

*II - estipulada no § 17 do art. 289, nas aquisições para revenda.*

*Assim, nestas operações, o contribuinte deve observar o disposto no art. 29, § 4º, inc. III da Lei nº 7.014/96:*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. (...)*

*§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: (...)*

*III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.*

*A autuada admitiu que utilizou o crédito fiscal destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias procedentes de outras Unidades da Federação, e tributou normalmente na saída destas mercadorias, contrariando todas as normas legais e regulamentares pertinentes à matéria.*

*Na verdade, o contribuinte ao proceder dessa forma inovou e criou ao seu próprio talante uma sistemática particular, repto, não prevista na legislação.*

*Alegar que não houve prejuízo ao erário, sem apresentar provas de que efetivamente assim ocorreu, não exclui a necessidade de recolhimento do imposto devido, decorrente da indevida apropriação do crédito fiscal do ICMS.*

*Lembro que valores acaso recolhidos indevidamente, como alegado na defesa, devem ser objeto de pedido de restituição do indébito a ser formulado em processo administrativo apartado deste, na forma do art. 74 do RPAF/99.*

*Destarte, considero as infrações 01, 02 e 03 subsistentes.*

*Quanto aos acórdãos do CONSEF trazidos pela defesa como paradigma à sua pretensão em anular parte das infrações, advirto que estes julgamentos trataram de matéria diversa da aqui apreciada.*

*O Acórdão JJF nº 0172-05/08 trata de nulidade do lançamento pela falta do termo de início de fiscalização e o segundo, o JJF nº 0333-04/10, da nulidade decorrente da constatação de que a coleta das notas fiscais anexadas ao processo foi feita junto aos próprios emitentes, situados em outros estados, e não foi acostado ao processo qualquer prova de que as mercadorias nelas consignadas tenham circulado no território baiano ou outras provas complementares, portanto, não servem de socorro a defesa.*

*Em relação as decisões judiciais de outros Estados da Federação, trazidos pela defesa, não servem de parâmetro para julgamentos de matérias relativas ao ICMS da Bahia, motivo pelo qual não podem ser acolhidas como supedâneo aos argumentos da autuada.*

*Quanto ao pedido para que as intimações relativas ao feito, sejam realizadas via Diário Oficial e expedidas exclusivamente em nome dos seus patronos, ressalvando a possibilidade de intimação pessoal dos demais advogados substabelecidos, lembro que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, conforme art. 108 do RPAF/99. Ressalto que assim procedendo, não poderá o sujeito passivo alegar nulidade do Auto de Infração.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

*Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, quanto as infrações 01 a 03, mediante o qual aduz o seguinte:*

*No que toca a infrações 01 a 03 argumenta não ser possível exigir o recolhimento do ICMS, porque o que ocorreu foi mero erro operacional, considerando que embora o Recorrente tenha tomado o crédito sobre a aquisição das mercadorias, que já haviam sido tributadas pela sistemática da substituição tributária, mas não causou qualquer prejuízo ao erário, porque a Recorrente destacou novamente o ICMS na ocasião da saída das mercadorias (coloca como exemplo o item “MÁSCARA DESC TRIPLA ELASTIVO CREMER 50 UN-DÓDIGO DO PRODUTO:6276569”.*

*E aponta o art. 317, I “a”, parágrafo 2º do RICMS/BA permite a operação realizada pelo Recorrente.*

E a admissão da cobrança das operações apontadas nas infrações 01 e 03 configura um enriquecimento sem causa do Fisco e aponta jurisprudências e aponta que a referida conduta é adotas em diversas Secretarias da Fazenda, como a do Estado de Pernambuco. E requer o reconhecimento do abatimento do crédito e débito existente no período apontado na fiscalização.

**Quanto as infrações 04, 05, 06 e 07** defende a nulidade da autuação quanto as referidas infrações, porque que houve cerceamento de defesa e insegurança do trabalho fiscal.

Acrescenta a recorrente que apesar de tratar-se de situações distintas (utilização indevida de crédito, falta de recolhimento do ICMS no prazo, falta de recolhimento da diferença entre alíquotas internas e interestaduais quando da aquisição de produtos destinados ao ativo e consumo próprio do estabelecimento e falta de recolhimento do ICMS-ST por antecipação respectivamente, todas as operações foram tratadas em um única planilha Imifama\_0464-anexo\_S/GanhoEstoque, sem mencionar a referência de qual infração se refere, o que provocou o cerceamento de defesa, pela impossibilidade de identificar a qual item infracional que determina a operação pertence.

De igual forma, alega que o art. 142 do CTN proíbe a lavratura de auto de infração sem prova documental de que o contribuinte transgrediu o prescrito na legislação. E também o art. 18 do Decreto nº 7.629/99, reputa nulo os atos administrativos que prejudiquem os direitos fundamentais do Contribuinte.

É o relatório.

## VOTO

O presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário de R\$ 41.216,39, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.05** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, apurado nos períodos de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 18.960,58, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas em transferências – medicamentos, perfumarias, cosméticos, produtos de higiene pessoal, alimentos nutricionais, guloseimas, etc., CFOP 2152 – da filial estabelecida no Estado do Ceará, com imposto exigido por Antecipação Tributária na forma do artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo Imifarma 0464\_Anexo\_S/CIndevido, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.05** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, apurado no período de fevereiro de 2020, no valor de R\$ 3.069,31, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas em transferências - medicamentos, perfumarias, cosméticos, produtos de higiene pessoal, alimentos nutricionais, guloseimas, etc., CFOP 2409 - da filial estabelecida no Estado do Ceará, com imposto exigido por Antecipação Tributária na forma do artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo Imifarma\_0464\_Anexo\_S/CIndevido, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 01.02.06** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 1.596,43, m0ais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas em transferências de filiais estabelecidas no Estado da Bahia – CFOP 1152, Drogarias elou Farmácias, com imposto recolhido na forma do artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, conforme demonstrativo Imifarma\_0464\_Anexo\_S/CIndevido, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 04 – 01.02.42** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório ao direito do referido crédito, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 1.596,43, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, tendo o

autuante informado que a infração é “Referente às entradas registradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital através de Notas Fiscais de emissão própria (entrada) - CFOP 1949, sem comprovação do recolhimento do ICMS destacado e creditado, através de DAE ou registro a débito na EFD, conforme demonstrativo Imifarma\_0464\_Anexo\_S/GanhoEstoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 02.01.01** – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 10.679,12, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas registradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital através de Notas Fiscais de emissão própria (entrada) - CFOP 1949, sem recolhimento do ICMS devido na qualidade de responsável por solidariedade - artigo 60 do Decreto nº 13.780/12, a título de ‘ganho de estoque’, conforme demonstrativo Imifarma 0464\_Anexo\_S/GanhoEstoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 2º inc. II e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inc. I do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 06 – 06.05.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, apurado no período de janeiro a março e maio de 2020, no valor de R\$ 468,91, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que a infração é “Referente às entradas de toner, água sanitária, álcool líquido, bandeja, bobina térmica, bota unissex, calça feminina e masculina, caixa arquivo morto, calculadora de bolso, camiseta, caneta esferográfica, cesto, copos descartáveis, desinfetante floral, desodorizador de ambiente, detergente lava-louças, espanador, esponja dupla face, fita adesiva, flanela, jaleco, grampeador, limpa vidros, luva latex multiuso, luva vinil médica, pano descartável, papel toalha, pedra sanitária, camisa polo, sabão em pó, sabonete líquido, saco lixo, vassoura, conforme demonstrativo Imifarma\_0464\_Anexo\_S/DIFAL, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 4º inc. XV e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 07 – 07.06.07** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituto por antecipação, na condição de farmácia, drogaria ou casa de produto natural, referente a aquisição de mercadorias, apurado no período de janeiro a maio de 2020, no valor de R\$ 4.897,84, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, tendo o autuante informado que “Com entradas registradas na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital através de Notas Fiscais de emissão própria (entrada), sem recolhimento do ICMS devido na forma prevista no artigo 294, do Decreto nº 13.780/12, a título de ‘ganho de estoque’, conforme demonstrativo Imifarma\_0464 Anexo\_S/GanhoEstoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.”.

**Enquadramento legal:** art. 8º, § 9º da Lei nº 7.014/96 c/c art. 294 do RICMS/2012.

A Recorrente é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição NORMAL com a atividade econômica principal CNAE 4771/7-01 – COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, SEM MANIPULAÇÃO DE FÓRMULAS e outras secundárias todas relacionadas como o comércio varejista de alimentos, material de informática dentre outras.

Destaco que nos autos constam os demonstrativos analíticos das infrações 01 a 03, fl. 10, e às fls. 11 a 18, impressos parte dos demonstrativos: UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FARMÁCIAS ARTIGO 264, DECRETO N° 13.780/12, fls. 11 e 12; FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, fl. 13 e 14; RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, fls. 15 a 18, estando estes integralmente gravados em arquivos eletrônicos formato Excel, no CD, fl. 19, cujas cópias foram entregues ao contribuinte quando tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, ao acessar a mensagem postada via DT-e, fl. 07.

De primeiro, analiso a preliminar de nulidade da autuação, relativa as infrações 04 a 07, sob o argumento de cerceamento de defesa, onde o Recorrente alega que apesar de se tratar de situações distintas, foram apresentadas as infrações em uma única planilha, e que por isso, não foi possível identificar a qual item da infração que determinada operação pertence.

Da análise da planilha Imifama\_0464-anexo\_S/GanhoEstoque, constante do CD, não verifiquei razões para acolher o cerceamento de defesa arguido no recurso, haja vista que o fato dos dados terem sido apresentados em uma única planilha, não impossibilita a identificação dos valores encontrados e os dados que originaram tais valores, objeto da cobrança das infrações de 04 a 07.

As três tabelas presentes no Anexo I, são referentes aos demonstrativos resumidos de cada infração.

A primeira tabela trata da UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FARMÁCIAS, corresponde as infrações 01 – operações com CFOP 2.152 (alíquotas de 12% e 4%); infração 02 – operações com CFOP 2.409; e, infração 03 – operações com CFOP 1.152, com demonstrativos analíticos apontados, na aba sob o título *CIndevido*, devidamente relatada cada infração.

E as outras duas tabelas são referentes aos demonstrativos sintéticos das infrações 04, 05, 06 e 07.

A segunda tabela, sob os títulos FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL E ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO relaciona as infrações 04 na linha com o título *Crédito Fiscal Indevido*; infração 05 na linha *ICMS Normal*; e, a infração 07 na linha ICMS Antecipação Tributária, cujo o demonstrativo analítico encontra-se na aba *GanhoEstoque*.

E quanto a infração 06, o demonstrativo sintético constata-se na terceira tabela sob o título RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DIFERENCA DE ALÍQUOTA NAS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E/OU CONSUMO, com demonstrativo analítico na aba DIFAL, de acordo com o relato da descrição da infração na peça inicial.

Acrescento que não se faz necessário conhecimentos avançados da ferramenta Excel, , para identificar os elementos necessários para a defesa do Recorrente/contribuinte, porque os demonstrativos presentes, no CD, fl. 10, apresentam os seguintes elementos: número da NF-e; data de emissão; unidade federada de origem e CNPJ do emitente; CFOP da operação; descrição e NCM de cada mercadoria; situação tributária, unidade de medida e quantidade de cada item e os valores da operação, da base de cálculo do ICMS, do valor do produto, alíquota e o ICMS destacado. Assim, todos os dados necessários e suficientes para o satisfatório entendimento das infrações, estão expostos no CD de fl.10.

Dito isto, **rejeito a preliminar de nulidade** porque não há, no PAF (PLANILHA anexo I) dificuldade para identificar as infrações.

No que toca ainda à sua pretensão de nulidade por ausência de disponibilização destas informações que segundo o Recorrente, pela falta de elementos fáticos que legitimem a acusação, resultou a insegurança do lançamento, e o art. 142, do CTN, veda a lavratura de Auto de Infração sem prova documental da transgressão à legislação tributária.

Quanto a esse ponto ressalto que, na fiscalização dos autos, nos exames realizados pela autoridade fiscal foram utilizados os dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada e transmitida à Receita Federal do Brasil pelo contribuinte/recorrente e dos registros de notas fiscais eletrônicas recebidas e emitidas pela Recorrente, registros e dados que examinados pelo fisco não sofrem qualquer modificação. Assim, tem validade de prova documental das transgressões apuradas neste Auto de Infração.

Destaco que, houve cumprimento as determinações legais, já que o lançamento, foi apontado a descrição do fato infracional de forma clara, sendo possível identificar com certeza e clareza a natureza da infração, a autuada e o montante do débito tributário, bem como a multa, além dos dispositivos legais e regulamentares infringido.

Acrescento que para estas infrações a recurso não adentrou no mérito, arguindo apenas a nulidade já abordada acima.

Registro ainda, o o art. 123, § 5º e incisos do RPAF/99, veja-se

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação. (...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

- I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- II - se refira a fato ou a direito superveniente;*
- III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

Assim, como não foram produzidas provas pelo recorrente, que pudessem elidir as infrações, aplica o que dispõe os artigos 142 e 143 do mesmo RPAF/99:

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Assim, mantendo as infrações 04 a 07.

Quanto as infrações de 01 a 03 será abordada em conjunto, porque trata-se da mesma matéria, qual seja, de uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, tendo o autuante assim separado didaticamente em função das operações, de acordo com os códigos fiscais de operações e de prestações – CFOP.

O Recorrente aduz que ser a cobrança indevida, porque apesar de ter se apropriado do crédito sobre a aquisição de mercadorias que já haviam sido tributadas pela sistemática da substituição tributária, nas saídas destas mercadorias destacou novamente o imposto de forma que entende inexistir qualquer prejuízo ao estado.

Ocorre que o Recorrente não fez prova da inexistência de tal prejuízo.

Ressalto ainda, que o Recorrente não pode ignorar a legislação vigente no Estado da Bahia e adotar procedimentos que interferem diretamente no cálculo e pagamento de tributos e seguir ao seu juízo, regras que entende lhe ser mais conveniente, mesmo que, ao seu entendimento, não cause prejuízo ao sujeito ativo.

A Lei nº 7.014/96, determina, no seu art. 9º: “*Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei*”.

É certo que as mercadorias apontadas nos demonstrativos que lastreiam as infrações 01 a 03, mesmo estando sujeitas ao regime de substituição tributária, no caso de aquisições interestaduais, as farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, caso da autuada, deverão fazer o recolhimento do ICMS por antecipação por força do que prevê o art. 294 do RICMS/2012, *verbis*:

*Art. 294. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, bem como suas centrais de distribuição, farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar as seguintes margens de valor agregado nas aquisições internas, devendo ser ajustada nos termos do § 14 do art. 289 nos casos de aquisições interestaduais:*

*I - de 100% (cem por cento), tratando-se de aquisições de insumos para manipulação de produtos no estabelecimento;*

*II - estipulada no § 17 do art. 289, nas aquisições para revenda.*

Dito isto, nestas operações, o contribuinte/recorrente deve cumprir o art. 29, § 4º, inc. III da Lei nº 7.014/96:

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. (...)*

*§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.*

A Recorrente reconheceu que utilizou o crédito fiscal destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias procedentes de outras Unidades da Federação, e tributou normalmente na saída destas mercadorias, descumprindo todas as normas legais e regulamentares relacionadas à matéria em debate.

O argumento de que não houve prejuízo ao erário, sem provas de que de fato efetivamente assim ocorreu, não retira a obrigação de recolher o imposto devido, decorrente da indevida apropriação do crédito fiscal do ICMS.

E caso, tenha valores recolhidos indevidamente, como aduzido no recurso, devem ser objeto de pedido de restituição do indébito a ser formulado em processo administrativo apartado deste, na forma do art. 74 do RPAF/99.

Assim, mantendo as infrações 01, 02 e 03 subsistentes.

No que tange aos acórdãos do CONSEF elencados no recurso, como paradigma à sua pretensão em anular parte das infrações, trata-se de julgamentos sobre matéria distinta da dos autos.

E quanto as decisões judiciais de outros Estados da Federação, trazidos no recurso, não podem serem aplicadas para julgamentos de matérias relativas ao ICMS da Bahia.

Por último, destaco que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, conforme art. 108 do RPAF/99. Ressalto que assim procedendo, não poderá o sujeito passivo alegar nulidade do Auto de Infração.

Pelas razões acima expostas, voto pela manutenção do Auto de Infração.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 110019.0007/21-6, lavrado contra **IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 41.216,39, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a”, II, alíneas “d” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS