

PROCESSO - A. I. Nº 278904.0008/19-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.
RECORRIDOS - PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0182-04/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/10/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0364-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Argumentos defensivos elidiram, em parte, o lançamento. Infração parcialmente subsistente. Mantida a decisão recorrida deste item. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Imputações 02 e 03 elididas. Acusações insubsistentes. Mantida a decisão recorrida deste item. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO FIXO E/OU MATERIAIS PARA USO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO E/OU PAGAMENTO A MENOS. Revisão fiscal processada pelos autuantes possibilitou redução substancial do valor exigido. Cálculos processados atendem ao que determina a legislação tributária pertinente às operações. Nas razões fez prova, sendo considerado que todas as operações com o CFOP 2.552 ocorreram em 12/2017 e estas devem ser excluídas tendo nova base de cálculo. Consta também pagamento a ser considerado, pois não há o que se falar em valor de ICMS devido para esta competência. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade. Modificada a Decisão recorrida deste item. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2019, em valor original de R\$ 213.050,68, em razão das seguintes acusações:

Infração 01 – 01.02.05: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cujo imposto foi recolhido pelo regime de antecipação tributária, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 12.682,81. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 03.02.02: “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS devido sobre operações de saídas de mercadorias em decorrência de erro na aplicação da alíquota prevista na legislação, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 77.195,78. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 03.02.05: “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Valor lançado R\$ 32.652,67. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – 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. Falta de lançamento e consequente falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias tributadas oriundas de outras unidades da federação, destinadas ao ativo fixo ou consumo próprio, conforme demonstrativos em anexo – EXERCÍCIO 2017”. Valor lançado R\$ 90.519,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0182-04/23 (fls. 438 a 449), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

VOTO

O Auto de Infração sob análise foi lavrado para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 213.050,68, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

Infração 01 – 01.02.05: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cujo imposto foi recolhido pelo regime de antecipação tributária, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 12.682,81. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 03.02.02: “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS devido sobre operações de saídas de mercadorias em decorrência de erro na aplicação da alíquota prevista na legislação, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 77.195,78. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 03.02.05: “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Valor lançado R\$ 32.652,67. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – 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. Falta de lançamento e consequente falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias tributadas oriundas de outras unidades da federação, destinadas ao ativo fixo ou consumo próprio, conforme demonstrativos em anexo – EXERCÍCIO 2017”. Valor lançado R\$ 90.519,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Considerando que sob o ponto de vista da formalização do lançamento este atende ao quanto previsto pelo Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e ao Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não vejo, portanto, qualquer motivação para se cogitar alguma nulidade, razão pela qual ingresso ao exame meritório.

Assim é que, em relação à infração 01 foi arguida pelo autuado sua insubsistência ante três vertentes: **i)** existência no levantamento fiscal de diversas mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação tributária; **ii)** desconsideração do código fiscal atribuído à mercadoria “nicotinell” que é classificada no código NCM 38249089 e foram classificadas injustificadamente pelos autuantes com o código NCM 30041019, observando que adquire as mercadorias de seus fabricantes/importadores e as revende, e são somente estes que determinam a classificação fiscal NBM/SH aplicável, assim como em relação ao produto “espelho de bolsa ricca kids redondo”, sendo, por isso, forçoso reconhecer a legitimidade dos créditos escriturados, devendo-se cancelar a infração imputada; e, **iii)** o não cabimento do estorno do crédito glosado, na forma de pagamento, ante a existência de saldo credor.

Os argumentos relacionados ao segundo item acima foram acolhidos pelos autuantes, que, corretamente, os excluiu da autuação, razão pela qual considero desnecessário maiores comentários, já que concordo com o posicionamento dos autuantes, já explanados no relatório.

Já em relação aos argumentos constantes nos itens primeiro e terceiro acima, não acolhidos pelos autuantes, considero que devem ficar mantidas as exigências a eles pertinentes tendo em vista que o autuado quando se manifestou em relação a informação fiscal silenciou a respeito de ambos, o que interpreto como motivo de concordância pelo mesmo quanto ao posicionamento dos autuantes.

Isto posto voto pela subsistência parcial da infração 01, no valor de R\$ 12.339,95 de acordo com o demonstrativo de fl. 353.

No que tange a infração 02, no valor de R\$ 77.195,78, sob a alegação de que “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”, e infração 03 no valor de R\$ 32.652,67, “por erro na determinação do valor da base de cálculo”, os autuantes acolheram, de forma correta, os argumentos defensivos no sentido de que fossem julgadas insubsistentes ambas as infrações, visto que, em relação a infração 02, se comprovou a hipótese de descarte de produtos perecidos e vencidos, e, ainda, em razão de normas técnicas da ANVISA, o autuado tem o dever de descartar os produtos que comercializa quando há perecimento e/ou vencimento, sendo isto feito por

meio de empresas especializadas, sendo, desta forma, indevida a exigência do imposto nas saídas de produtos perecidos/vencidos com destino a descarte e incineração.

Naquilo que pertine a terceira infração, o autuado também pugnou por sua insubsistência, em razão da correta aplicação da redução de base de cálculo prevista no art. 266, VII e § 1º do RICMS/BA, o que não foi considerado pelos autuantes.

A este respeito disse que o aludido preceito possibilita a dedutibilidade dos valores das contribuições para o PIS/PASEB e a COFINS da base de cálculo do ICMS em determinados percentuais para específicos produtos relacionados na Lei nº 10.147/00, tendo como fundamento de validade o Convênio ICMS nº 34/2006, pugnando, ainda, a respeito de afastar eventual interpretação equivocada dos autuantes em relação ao inciso II do § 2º do art. 266 do RICMS/BA sob a alegação de que a utilização do benefício fiscal seria aplicável exclusivamente aos industriais e importadores, pois, interpretação restritiva jamais se sustentaria, pois, o fundamento da validade da redução da base de cálculo decorre do Convênio ICMS 34/2006, cuja redação não prevê nenhuma limitação dessa espécie, cuja Cláusula primeira transcreveu.

Tais argumentos foram literalmente acolhidos pelos autuantes que assim se posicionaram:

No que tange à infração 02, disseram que as operações apontadas se referem ao envio de mercadorias às expensas do CFOP 5927, lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, com destino à empresa Comercial de Resíduo Carneiro Beneficiamento e Reciclagem, cuja principal atividade econômica é coleta de resíduos não perigosos, razão pela qual excluiram da autuação o valor integral lançado na ordem de R\$ 77.195,78, e, quanto a infração 03, registraram que, consoante o disposto no Conv. ICMS 34/06, uma vez aplicados os percentuais de redução previstos, recepcionados no § 1º do art. 266 do RICMS/BA, sobre a base de cálculo informada pelo autuado em sua escrituração fiscal, não restaram diferenças nas operações realizadas, razão pela qual também excluiram da autuação o valor integral de R\$ 32.652,67 desta infração.

Desta maneira, não tenho quaisquer restrições aos argumentos acima colocados, e, por essa razão julgo insubsistentes as infrações 02 e 03.

Em relação à infração 04, que reclama o valor de R\$ 90.519,42 a título de falta de pagamento do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao Ativo Fixo e mercadorias para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, o autuado trouxe quatro argumentos para suscitar a insubsistência da acusação.

Antes, porém, abro um parêntese para observar que apesar do autuado ter dito que por eventual hipótese de a acusação fiscal estar motivada em razão de recolhimento a menos do ICMS-DIFAL, hipótese esta que considera não constar clara e precisamente descrita no relato da infração, vejo que se trata de um argumento que não merece prosperar na medida em que está claro no relato da acusação que se trata de falta de pagamento ou pagamento a menos da DIFAL, consoante indicado no demonstrativo que foi elaborado, porém, sua consistência é que, evidentemente, será objeto de análise.

Como primeiro argumento, foi citado que não há que se falar em falta de pagamento do imposto, pois o próprio levantamento elaborado pelos autuantes indica que houve recolhimento, sendo descabido o pressuposto da acusação fiscal e, se a acusação estiver motivada em razão de recolhimento a menos, esta hipótese não consta clara e precisamente descrita no relato da infração.

A título de segundo argumento, foi mencionado que realizou de forma correta a apuração do ICMS-DIFAL, e contestou, a irretroatividade da Lei nº 13.816/2017 bem como sua anterioridade nonagesimal a que se submeteu a referida Lei.

A título de terceiro argumento foi alegado a não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, citando, inicialmente posicionamento do E. STJ a este respeito, e, adiante, em nova manifestação, se referiu ao julgamento realizado pelo STF na ADC 49 que pacificou o entendimento sobre a inconstitucionalidade de incidência de ICMS no mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade.

Como quarto e último argumento, apontou a existência de erros existentes nos levantamentos fiscais ao não considerar a ocorrência de pagamentos realizados nos meses que indicou, e, ainda, consideração de pagamentos a menos em outros meses, também indicados.

Os autuantes, quando da Informação Fiscal prestada, disseram, sem maiores detalhamentos, que foram considerados os valores recolhidos de forma apartada, sendo elaborado novo demonstrativo de débito referente aos valores devidos a título de diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo imobilizado e para uso e consumo, conforme anexo, proporcionando uma redução da exigência para o valor indicado na ordem de R\$ 17.311,31.

Isto significa que os questionamentos trazidos pelo autuado nos itens primeiro e quarto acima, foram confirmados e acolhidos pelos autuantes que, ao refazerem os cálculos considerando estes dois argumentos do autuado, reduziu, significativamente o valor lançado de R\$ 90.519,42 para R\$ 17.311,31.

Quanto ao segundo argumento defensivo de que realizou de forma correta a apuração do ICMS-DIFAL, além da contestação da irretroatividade da Lei nº 13.816/2017 bem como sua anterioridade nonagesimal a que se submeteu a referida Lei, vejo que não assiste razão ao autuado.

Primeiro porque é entendimento prevalente na SEFAZ e neste órgão julgador administrativo que para determinação da BC a ser utilizada para fins de cálculo da DIFAL nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente na UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI, Art. 17 da Lei nº 7.014/96, redação esta introduzida pela Lei nº 13.373/15. Com isso, de acordo com essa regra, a DIFAL devida passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal e, com expurgo do ICMS da alíquota do estado de origem, com tributação final no Estado da Bahia, (imposto calculado por dentro), com aplicação da alíquota interna da UF de destino.

Isto posto não há por que se falar em irretroatividade e anterioridade nonagesimal da Lei nº 13.817/2017, porquanto, como muito bem destacado pela PGE/PROFIS, no Parecer retro mencionado, “a norma alterada pela Lei nº 13.816/17 não trouxe qualquer majoração que implicasse num aumento da tributação, tratando-se de norma meramente interpretativa sobre a fórmula de cálculo da DIFAL, não havendo qualquer inovação, aplicando-se os efeitos do art. 106, I, do CTN”.

Ademais, concordo também com a Doute PGE/PROFIS quando assim se posicionou: “Por derradeiro, em relação ao último questionamento, referente aos efeitos da ADI nº 5.866 sobre o caso em epígrafe, informamos que a ação foi extinta sem resolução de mérito, não havendo qualquer interferência no caso em epígrafe, uma vez que a norma atacada pela ação de controle constitucional perdeu seu objeto pela publicação do Convênio ICMS 142/18, não havendo que se falar em aplicação do princípio da anterioridade, tendo em vista a inexistência de majoração do tributo estadual, conforme exposto acima”.

Portanto, os cálculos encetados pelos autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos em relação as parcelas remanescentes do débito, consoante previsão legal abaixo:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

Nota: A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao inciso “XI” do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21: “XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.”

Redação originária, efeitos até 31/12/15: “XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.”

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.”

Redação originária, efeitos até 21/12/17: “§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.

Naquilo que pertine ao terceiro argumento trazido pela defesa em relação a esta infração 04, a título da não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com base em julgados oriundos do E. STJ a este respeito, e, adiante, em nova manifestação, referindo-se ao julgamento realizado pelo STF na ADC 49 que pacificou o entendimento sobre a inconstitucionalidade de incidência de ICMS no mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade, acompanho o entendimento esposado pela PGE/PROFIS no já citado Parecer, quando assim se posicionou: “Assim sendo, diante do acórdão da ADC 49, restou definido que não há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, sendo que os efeitos da decisão terão eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de

mérito”.

Tendo em vista o quanto acima esposado, acolho os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes e julgo a infração 04 parcialmente subsistente no valor de R\$ 17.311,31, consoante demonstrado à fl. 356.

Quanto a alegada indevida capitulação da multa aplicada, em relação as infrações remanescentes, ou sejam, infração 01 e infração 04, no percentual de 60%, vejo que elas atendem ao quanto previsto na Lei nº 7.014/96, incisos VII, alínea “a” e II, alínea “f” e estão adequadas as infrações imputadas, razão pela qual as mantenho inalteradas.

Naquilo que se relaciona a arguição de inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareço que os acréscimos tributários não recolhidos tempestivamente, são os previstos pelos arts. 100 a 103 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81.

Em conclusão voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do presente Auto de Infração no valor de R\$ 29.651,26, sendo R\$ 12.339,95 referente a infração 01 e R\$ 17.311,31 pertinente a infração 04.

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 460 a 490), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99. Inicia demonstrando a tempestividade e faz uma síntese dos fatos.

O Recurso Voluntário se restringirá apenas às infrações 01 e 04, que foram julgadas parcialmente, e traz seus argumentos de insubsistência, iniciando pela preliminar de não apreciação sobre argumentos relevantes de mérito na defesa, sob pena de nulidade processual.

Adiciona que foram pontuados na impugnação os itens a seguir transcritos, porém o julgamento de piso não apreciou a sua totalidade:

“ (i) deixou de verificar a ocorrência dos fatos e imputou a infração sobre determinados itens, como, por exemplo, os decorrentes das nfs 29827 e 29829, que, de fato, foram objeto de estorno; (ii) que encontram-se no relatório fiscal analítico diversas mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação tributária; (iii) que a Fiscalização Autuante desconsiderou o código fiscal atribuído à mercadoria “nicotinell” (que é classificada no código NCM 38249089, de acordo com as notas fiscais). Injustificadamente, a Autoridade Fiscal lhe atribui o código NCM 30041019; e, por fim, a (iv) impossibilidade da cobrança do estorno do valor glosado, uma vez que a glosa do crédito de ICMS nem sempre irá gerar falta de recolhimento do imposto, notadamente nas usuais hipóteses de o sujeito passivo tributário ostentar saldo credor do imposto frente ao Estado, como é o caso da Recorrente.

O v. Acórdão JJF nº 0182-04/23VD, por sua vez, afastou apenas o lançamento relacionado ao item (iii) acima, relacionado a mercadoria “nicotinell”, restando, portanto, a cobrança do valor de R\$ 12.339,95. ”

Afirma que todos os termos de sua impugnação foram reiterados na sua manifestação após a Informação Fiscal pelo autuante. Cita os arts. 153 e 155 do RPAF.

Adentrando ao mérito, o sujeito passivo alega que a acusação fiscal da infração 01, que tem como acusação “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária” não deve prosperar, pois os créditos glosados na fiscalização, são, em verdade, legítimos. Traz o exemplo das notas fiscais de nº 29.827 e 29.829, que diz terem sido objeto de estorno de crédito.

Acrescenta que o autuante adicionou mercadorias que não estão sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS. Traz uma tabela onde diz que somente os produtos nela listados estão classificados no regime da antecipação tributária, de acordo com o Decreto nº 11.872/2009, a saber:

Descrição	NBM
Vacinas e soros para medicina humana	3002
Medicamentos	3003 e 3004
Preservativos	4014.10.00
Seringas	9018.31
Agulhas para seringas	9018.32.1
Provitaminas e vitaminas	2936
Contraceptivos (dispositivos intra-uterinos - DIU)	3926.90 ou 9018.90.99
Preparação para higiene bucal e dentária	3306.90.00
Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios ou de espermicidas	3006.60
Luvas cirúrgicas e luvas de procedimento	4015.11.00 e 4015.19.00
Preparações opacificantes (contrastantes) para exames radiográficas e reagentes de diagnóstico concebidos para serem administrados ao paciente	3006.30

Finaliza afirmando que as mercadorias constantes no demonstrativo não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme quadro apresentado acima, devendo assim ser reconhecido o

crédito escriturado pelo autuado e ser cancelada a infração imputada.

Ainda sobre a infração 01, o recorrente afirma que existem saldos credores com valores superiores aos apurados na fiscalização. Aduz que *“a glosa do crédito do ICMS nem sempre irá gerar falta de recolhimento do imposto, notadamente nas usuais hipóteses de o sujeito passivo tributário ostentar saldo credor do imposto frente ao Estado, como é o caso da Recorrente, que apresenta saldo credor conforme comprovante já acostado em sede de impugnação”*.

Sobre a infração 04, onde é acusado de *“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”* afirma que o julgamento de piso afastou grande parte da infração, restando a cobrança de R\$ 17.311,31.

Argumenta que não foram reconhecidos os argumentos: **i)** irretroatividade da Lei nº 13.816/2017 e anterioridade nonagesimal; **ii)** inexistência de incidência do imposto na transferência entre bens da mesma pessoa jurídica.

Discorre sobre a inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício. Cita artigos da Constituição Federal e do CTN, no qual afirma que:

“Assim, é insustentável supor que, de acordo com o art. 113, § 1º, do CTN, as multas de ofício também fariam parte da obrigação principal, uma vez que (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide art. 3º do CTN).

Nessa toada, o art. 161 do CTN prevê que o crédito não pago é acrescido de juros de mora. Não obstante, é forçoso convir que o termo “crédito” (sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN) se refere apenas aos tributos devidos, pois, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final de que esta incidência se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Pontua sobre o caráter excessivo, desproporcional e confiscatório da multa aplicada.

Finaliza requerendo o acolhimento da preliminar de nulidade do acórdão recorrido, para que sejam enfrentadas as questões de defesa pela JJF. Subsidiariamente acolhimento das razões de mérito afim que seja decretada a insubsistência integral do auto de infração ou seja reconhecido o descabimento da multa aplicada no percentual de 60%.

Por fim, protesta pela sustentação oral na ocasião do julgamento do presente Recurso Voluntário.

Registra a presença da advogada Dra. Bruna Ferrari Barbosa na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento sendo substituído pelo conselheiro Valtércio Serpa Júnior.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interposto, devido à desoneração parcial do Auto de Infração realizado pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0182-04/23-VD, no valor histórico de R\$ 213.050,68, julgando pela Procedência Parcial, com o valor subsistente de R\$ 29.651,26, sendo R\$ 12.339,95 referente a infração 01 e R\$ 17.311,31 pertinente a infração 04. As infrações 02 e 03 foram julgadas insubsistente pela JJF.

A desoneração parcial da infração 01, com acusação de que *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária”* se deu pelo fato da JJF, como também dos fiscais autuantes, entenderem que no demonstrativo apresentado em CD mídia à fl. 31, existiam mercadorias que não estavam abarcadas pelo regime da substituição tributária, ou seja, o direito ao crédito fiscal era devido. Produtos estes denominados *“nicotinell”* NCM 3824.90.89 e *“espelho de bolsa ricca kids redondo”* NCM 7009.92.00.

Em pesquisa realizada no Anexo 1 do RICMS/BA foi possível confirmar que tais produtos não estão enquadrados no regime de substituição tributária do Estado da Bahia. O que me coaduna com o entendimento do julgamento de piso, mantendo a exclusão dos produtos relacionados.

Acerca da desoneração total de infração 02, acusação de *“Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”* esta, se deu pelo fato de que as mercadorias foram destinadas a descarte e incineração, por serem produtos perecidos/vencidos. Neste entendimento, tanto os fiscais autuantes como a JJF entenderam pela desoneração total da infração, de forma que, acompanho integralmente pela insubsistência.

No tocante a infração 03, que teve como acusação *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”* a qual também teve a desoneração total. Esta ocorreu pelo entendimento em razão da correta aplicação da redução da base de cálculo prevista no art. 266, VII, § 1º do RICMS. O que não havia sido considerado pelo autuante no momento da lavratura do presente auto de infração. Entendimento este que considero correto a sua aplicação, mantendo a infração 03 insubsistente.

Relativamente a infração 04, que traz na acusação fiscal *“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”* houve a desoneração parcial da infração, por entender (a JJF), que os fiscais autuantes consideraram pagamentos já recolhidos de DIFAL, após a informação fiscal, o que trouxe a desoneração parcial da infração de R\$ 90.519,42 para R\$ 17.311,31.

Pelos demonstrativos acostados aos autos, informação fiscal prestada e voto proferido pelo julgamento de piso, entendo como correta a dedução aplicada à infração 04, quando se trata se pagamentos efetuados sobre o DIFAL.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto.

Adentrando ao Recurso Voluntário posto, o recorrente argui falta de apreciação e de julgamento sobre argumentos trazidos na impugnação, quais sejam:

“ (i) deixou de verificar a ocorrência dos fatos e imputou a infração sobre determinados itens, como, por exemplo, os decorrentes das nfs 29827 e 29829, que, de fato, foram objeto de estorno; (ii) que encontram-se no relatório fiscal analítico diversas mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação tributária; (iii) que a Fiscalização Autuante desconsiderou o código fiscal atribuído à mercadoria “nicotinell” (que é classificada no código NCM 38249089, de acordo com as notas fiscais). Injustificadamente, a Autoridade Fiscal lhe atribui o código NCM 30041019; e, por fim, a (iv) impossibilidade da cobrança do estorno do valor glosado, uma vez que a glosa do crédito de ICMS nem sempre irá gerar falta de recolhimento do imposto, notadamente nas usuais hipóteses de o sujeito passivo tributário ostentar saldo credor do imposto frente ao Estado, como é o caso da Recorrente. ”

Afirma que dos itens acima apenas o item “iii” foi enfrentado e que a JJF deu como justificação que a recorrente manteve-se silente quando se manifestou em relação a informação fiscal e, por isso, teria concordado com a autuação nestes pontos.

Discordo quanto a exposição da JJF neste quesito, pois ao final da manifestação da recorrente (fl. 381), pós Informação Fiscal, é claro o pedido de reiterar todos os termos de sua defesa que não foram elididos na Informação Fiscal (fls. 346 a 352). Dito isto, passo a analisar os demais pontos suscitados:

i) Deixou de verificar a ocorrência dos fatos e imputou a infração sobre determinados itens, como, por exemplo, os decorrentes das Notas Fiscais nºs 29827 e 29829, que, de fato, foram objeto de estorno.

Quanto a esta afirmação, o recorrente aponta as referidas notas fiscais, diz terem sido objeto de estorno dos créditos, no entanto, não traz provas que possam elidir tal acusação, como a exemplo dos DANFES citados, escrituração EFD ou DMA que constem as referidas NF-e e os estornos dos créditos (memória de cálculo que demonstre tais valores). Fica mantida a acusação quanto às Notas Fiscais nºs 29.827 e 29.829.

ii) Que encontram-se no relatório fiscal analítico diversas mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação tributária

Analisando o arquivo “PDM 2017 REL CRÉD INDEVIDO ICMS PRODUTOS ST ANALÍTICO” contido no CD mídia à fl. 31, apesar de não está em formato Excel (editável), é possível analisar todos os itens

vez que a norma atacada pela ação de controle constitucional perdeu seu objeto pela publicação do Convênio ICMS 142/18, não havendo que se falar em aplicação do princípio da anterioridade, tendo em vista a inexistência de majoração do tributo estadual, conforme exposto acima”.

Portanto, os cálculos encetados pelos autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos em relação as parcelas remanescentes do débito, consoante previsão.

- ii) No tocante à incidência do DIFAL sobre circulação de mercadorias de uma mesma empresa (transferência de ativo imobilizado, CFOP 2.552), vejo assistir razão ao autuado, pelos motivos que passarei a expor:

A decisão do STF sobre a ADC 49 proclamou que “os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito”. O presente PAF (Processo Administrativo Fiscal) teve sua Impugnação protocolada em 10/07/2019, conforme fl. 101 do envio pelos Correios, e cadastramento em 29/08/2019, conforme fl. 40. Já a ata de julgamento da decisão de mérito se deu em 28/04/2021. Portanto, entendo que a modulação da ADC 49 ocorreu posteriormente a publicação da ata de julgamento, contemplando o recorrente, pois já existia discussão administrativa sobre o tema.

Ou seja, entendo que a incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre o mesmo titular não deve ser aplicada. Ficando excluída da infração as operações com CFOP 2.552, que totalizam R\$ 88.210,67.

Data	CNPJ	CFOP	Descrição	VltItem	VltBcto	CargaTrib	VltomsTe	VltBctoExpu	CargaTribC	VltBctomsD	VltDifal
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	76.007,74	76.007,74	12,00	9.120,93	66.886,81	18,00	81.569,28	5.561,54
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	18.592,20	18.592,20	12,00	2.231,06	16.361,14	18,00	19.952,61	1.380,41
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	76.007,74	76.007,74	12,00	9.120,93	66.886,81	18,00	81.569,28	5.561,54
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	18.592,20	18.592,20	12,00	2.231,06	16.361,14	18,00	19.952,61	1.380,41
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	76.007,74	76.007,74	12,00	9.120,93	66.886,81	18,00	81.569,28	5.561,54
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	18.592,20	18.592,20	12,00	2.231,06	16.361,14	18,00	19.952,61	1.380,41
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	76.007,74	76.007,74	12,00	9.120,93	66.886,81	18,00	81.569,28	5.561,54
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	18.592,20	18.592,20	12,00	2.231,06	16.361,14	18,00	19.952,61	1.380,41
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	FLOW RACK 90 UNID	329.023,73	329.023,73	12,00	39.482,85	289.540,88	18,00	353.098,63	24.074,90
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	FLOW RACK 90 UNID	329.023,73	329.023,73	12,00	39.482,85	289.540,88	18,00	353.098,63	24.074,90
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTANTE ACO 09	76.676,60	76.676,60	12,00	9.201,19	67.475,41	18,00	82.287,09	5.610,49
14/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESTRUT PORTA PALLETS	72.967,43	72.967,43	12,00	8.756,09	64.211,34	18,00	78.306,51	5.339,08
15/12/20	01.206.820/0007-92	DF 2552	ESCADA DE ALUMINIO	232,40	232,40	12,00	27,89	204,51	18,00	249,40	17,00
15/12/20	01.206.820/0007-92	DF 2552	LEITOR DE CODIGO DE	697,50	697,50	12,00	83,70	613,80	18,00	748,54	51,04
15/12/20	01.206.820/0007-92	DF 2552	ROUPEIRO DE ACO 08	397,80	397,80	12,00	47,74	350,06	18,00	426,90	29,10
22/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	DETECTOR DE METAL	4.860,00	4.860,00	12,00	583,20	4.276,80	18,00	5.215,61	355,61
22/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESCADA TREPadeira	2.889,00	2.889,00	12,00	346,68	2.542,32	18,00	3.100,39	211,39
22/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESCADA TREPadeira	2.889,00	2.889,00	12,00	346,68	2.542,32	18,00	3.100,39	211,39
22/12/20	01.206.820/0015-00	GO 2552	ESCADA TREPadeira	2.889,00	2.889,00	12,00	346,68	2.542,32	18,00	3.100,39	211,39
22/12/20	01.206.820/0001-05	GO 2552	ESCADA TREPadeira	2.300,00	2.300,00	12,00	276,00	2.024,00	18,00	2.468,29	168,29
22/12/20	01.206.820/0001-05	GO 2552	ESCADA TREPadeira	2.300,00	2.300,00	12,00	276,00	2.024,00	18,00	2.468,29	168,29
88.210,67											

Conforme redução parcial da infração 04, o novo demonstrativo acostado pelo autuante tem como base os valores abaixo:

Ano	Mes	VlDevidoAud	VlLancEmp	VlAjustEmpr	VlIcmsDevido
2017	5	33.277,08	3.454,72	29.064,91	757,45
2017	12	97.255,95	80.702,09	0,00	16.553,86
Total		130.533,03	84.156,81	29.064,91	17.311,31

Considerando que todas as operações com o CFOP 2.552 ocorreram em 12/2017 e estas totalizam R\$ 88.210,67 (que devem ser excluídas) e que a base de cálculo do novo demonstrativo da infração é de R\$ 97.255,95, temos: R\$ 97.255,95 – R\$ 88.210,67 = R\$ 9.045,28 (novo “valor devido auditoria”). Considerando que existiu pagamento no montante de R\$ 80.702,09 não há o que se falar em valor de ICMS devido para esta competência. Restando apenas o valor de R\$ 757,45 referente ao mês de Maio de 2017.

Quanto aos demais argumentos trazidos no Recurso Voluntário, como da “inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício”, “indevida capitulação normativa da multa” e “caráter confiscatório” coadunado completamente com a decisão da 4ª JF, conforme trecho abaixo:

“Quanto a alegada indevida capitulação da multa aplicada, em relação as infrações remanescentes, ou sejam, infração 01 e infração 04, no percentual de 60%, vejo que elas atendem ao quanto previsto na Lei nº 7.014/96, incisos VII, alínea “a” e II, alínea “f” e estão adequadas as infrações imputadas, razão pela qual as mantenho inalteradas.

Naquilo que se relaciona a arguição de inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareço que os acréscimos tributários não recolhidos tempestivamente, são os previstos pelos arts. 100 a 103 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81.”

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo o valor julgado da JF quanto a infração 01 no valor de R\$ 12.339,95

e quanto a infração 04 o valor remanescente de R\$ 757,45 referente ao mês de Maio de 2017, totalizando o montante de R\$ 13.097,40. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme o quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL JULG.-JJF	VL JULG.-CJF	MULTA
01	PROC.PARTE/N.PROV.	12.682,81	12.339,95	12.339,95	60%
02	IMPROC./N.PROV.	77.195,78	0,00	0,00	60%
03	IMPROC./N.PROV.	32.652,67	0,00	0,00	60%
04	PROC.PARTE/PROV.	90.519,42	17.311,31	757,45	60%
TOTAL		213.050,68	29.651,26	13.097,40	

VOTO DIVERGENTE

Em que pese concordar integralmente com o voto condutor quanto à análise do Recurso de Ofício e quase a totalidade no tocante ao Recurso Voluntário, peço *venia* para discordar apenas no que se refere ao acolhimento pelo i. Relator das razões recursais do contribuinte em relação à infração 4, item “*ii*) *inexistência de incidência do imposto na transferência entre bens da mesma pessoa jurídica;*”, sob entendimento de que:

“Portanto, entendo que a modulação da ADC 49 ocorreu posteriormente a publicação da ata de julgamento, contemplando o recorrente, pois já existia discussão administrativa sobre o tema.

Ou seja, entendo que a incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre o mesmo titular não deve ser aplicada. Ficando excluída da infração as operações com CFOP 2.552, que totalizam R\$ 88.210,67.”

Minha discordância se baseia no fato de que, apesar da PGE opinar no sentido de que “... *diante do acórdão da ADC 49, restou definido que não há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa (...), tal interpretação extensiva não se verifica, de fato, na aludida decisão, eis que, no julgamento do ARE 1.255.885 (Tema 1099) no Plenário Virtual, o STF reconheceu a existência de repercussão geral e reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.*

Registre-se que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º, já previa o ICMS-DIFAL ao delegar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, **inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto**, como ocorreu no caso concreto.

Já o art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto **em decorrência** de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da mesma Lei, cuja negativa da aplicação deste ato normativo falece competência ao CONSEF, nos termos do art. 125, III do COTEB (Lei 3.956/81).

Em consequência, vislumbro que a interpretação da inoccorrência de fato gerador ICMS em transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica só é pertinente às **exigências correspondentes àquelas operações de transferências e não em relação às decorrentes delas.**

No caso sob análise, a exigência do ICMS-DIFAL não está atrelada à operação interestadual de transferência, mas a fato gerador do ICMS **decorrente de evento superveniente** àquela operação, ou seja, ao ICMS **decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais**, em razão da aplicação do bem destinado à ativação ou uso/consumo, de modo a equiparar com as aquisições internas sob alíquota mais gravosa, mantendo a paridade de força da competitividade entre os fornecedores estabelecidos no Estado da Bahia com os demais, localizados em outros Estados.

Para corroborar o entendimento de que o fato gerador do ICMS **decorre de evento superveniente** à operação de transferência, exemplifico a hipótese da operação interestadual de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não tratar de bem de ativo ou de uso/consumo, **mas de mercadoria a ser comercializada**, que da mesma forma o STF (ADC nº 49)

se posicionou que não configura fato gerador do ICMS, contudo, a não incidência da tributação destas operações interestaduais de transferências não alteram a tributação das mesmas **mercadorias** nas operações supervenientes nas vendas internas, no caso de serem tributadas, cujos fatos não se comunicam.

Tal situação é idêntica ao ICMS DIFAL, cujo fato gerador do ICMS decorre de **evento superveniente** àquela operação, apenas não se reporta às mercadorias e sim a bens destinados à ativação ou ao uso/consumo.

Diante de tais considerações, concluo que as razões recursais do sujeito passivo são incapazes à alteração do Acórdão recorrido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278904.0008/19-0, lavrado contra **PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.097,40**, acrescido da multa de 60%, com previsão no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 4) – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, Valtércio Serpa Júnior, Henrique Silva de Oliveira e Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTO DIVERGENTE (Infração 4) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DIVERGENTE
(Infração 4)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS