

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 206951.0007/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECORRIDO</b>	- MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.
<b>RECURSO</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF n° 0332-06/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 13/01/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0528-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FISCAL FALSO OU INIDÔNEO. Comprovada que parte das mercadorias são submetidas ao regime normal de apuração do imposto e correto a utilização dos créditos fiscais correspondentes. Não comprovado que os documentos fiscais escriturados sejam falsos ou inidôneos. Infração parcialmente caracterizada. Correto o reenquadramento de ofício da multa aplicada para o percentual de 60%. Mantida a decisão. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES. RECOLHIMENTO A MENOS. A apuração do imposto, como realizada, traz insegurança quanto a infração de os valores arrolados, frente a metodologia utilizada pela autuante, sendo nula, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA. Mantida a decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº JJF 0332-06/23-VD, que desonerou parcialmente o sujeito passivo dos valores exigidos no Auto de Infração lavrado em 28/12/2020, pela constatação das seguintes infrações:

**Infração 01. 01.02.11.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo (2017, 2018 e 2019). Consta na descrição dos fatos que “O contribuinte utilizou crédito fiscal através da emissão de Notas Fiscais de entrada com até um ano após a saída da mercadoria, conforme demonstrativo de cálculo e Notas Fiscais anexas ao PAF” - R\$ 26.428,26, Multa de 100%.

**Infração 02. 07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Consta na descrição dos fatos que “Conforme demonstrativo de cálculo. Notas Fiscais (em mídia) e EFD anexas ao PAF, cabe ressaltar que o lançamento do débito foi feito anual, tendo em vista que a empresa não recolhe o tributo de acordo com as datas dos lançamentos feitos na EFD” - R\$ 108.921,32. Multa de 60%.

Na decisão proferida (fls. 906 a 931) inicialmente foi apreciado que as infrações foram descritas em conformidade com a legislação tributária (art. 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99) e o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa.

Quanto a questão preliminar acerca da mudança no critério jurídico da autuação, que viola o art. 149 do CTN, discorreu sobre o lançamento, fato gerador, obrigação tributária, tipos de lançamentos, retroação, citou texto de doutrinadores (Sacha Calmon Navarro Coêlho), concluindo que:

*Na forma prevista no CTN, inexiste situação em que se autorize alteração da interpretação dos dispositivos legais invocados pelo agente que praticou o ato nem a possibilidade de acréscimo de elementos em caso de constatação de equívocos na fundamentação inicial. Dito isso, constato que em sentido contrário ao defendido pela empresa, inexistiu mudança do critério jurídico, vez ter a autuante apenas acrescentado situação fática nova em sede de informação fiscal, para a autuação na infração 01, o que repele tal argumento.*

*Frente a tese defensiva de estar impossibilitada de saber, ao certo, as razões das Notas Fiscais terem sido reputadas inidôneas, da mesma maneira não posso aceitar, pelo fato de a autuante, no momento da constituição do crédito tributário, ter firmado a razão e o motivo para a consideração das Notas Fiscais arroladas como inidôneas, o que vai de encontro a tal assertiva.*

*Da mesma maneira, a autuação na infração 01 não se trata de presunção, uma vez não estar a hipótese dos autos listada como tal, no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, onde se nominam as hipóteses de presunção legal na legislação tributária, e em função do qual, inclusive, se inverte o ônus da prova, cabendo ao autuado comprovar o não cometimento da conduta pela qual foi imputado, ao contrário do que normalmente ocorre, onde cabe ao Fisco comprovar o cometimento da infração atribuída ao sujeito passivo. Em relação ao pleito para a participação da Procuradoria Geral do Estado no processo, como *custus legis, nego*, diante dos termos contidos no artigo 118 do RPAF/99, uma vez inexistir previsão legal para tal, em primeira instância, não estando presente a hipótese de aplicação do inciso I, alínea “a”, do mesmo dispositivo regulamentar.*

Indeferiu o pedido para realização de diligência, em função das duas que foram realizadas.

No mérito apreciou que:

*Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição da arguição. O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano”, CNAE 46.44-3-01, estabelecido no município de Vitória da Conquista.*

*Na infração 01, a acusação é a de que teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo, prática negada pelo sujeito passivo, e cuja busca pela verdade ensejou a realização das diligências relatadas.*

*Documento fiscal inidôneo pode ser definido como aquele emitido por pessoa jurídica ou física, contra outra pessoa jurídica ou física, onde não ocorreu o fato mencionado, ou cujas informações inseridas não são a realidade dos fatos, ou uma das partes envolvidas esteja ou não constituída formalmente, mas de fato inexista, esteja desativada, extinta ou baixada por órgão competente. O Convênio ICM sem número, de 1970, dispunha em seu artigo 7º, § 1º, acerca da inidoneidade documental:*

*“§ 1º É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:*

1. *Omitir indicações;*
2. *Não seja o legalmente exigido para a respectiva operação;*
3. *Não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Convênio;*
4. *Contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza”.*

*Diante de toda a discussão travada, na ótica do Fisco a caracterização da inidoneidade do lançamento estaria presente na prática de declarações inexatas.*

*O STJ, pela sua Primeira Seção, em julgamento realizado em 26/03/2014, a respeito do tema, expediu a Súmula 509, nos seguintes termos:*

*“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.*

*Tal súmula ensejou o Tema Repetitivo 272 do mesmo STJ. Como se pode observar, para que seja considerada a inidoneidade da operação ou do documento fiscal, há que se comprovar e demonstrar a veracidade da operação realizada. No caso concreto, a autuante considerou inidôneas as operações, por algumas razões, tendo sido as Notas Fiscais emitidas pela própria empresa vendedora, por devolução, vez que os adquirentes das mesmas (em sua maioria, clínicas médicas e veterinárias, hospitais e casas de saúde) não as poderiam emitir, como veremos adiante.*

*A autuante considerou a inidoneidade documental, sustentada literalmente no seguinte argumento: “O contribuinte utilizou crédito fiscal através da emissão de Notas Fiscais de entrada com até um ano após a saída da mercadoria, conforme demonstrativo de cálculo e Notas Fiscais anexas ao PAF”.*

*Ou seja, o critério para a consideração da inidoneidade se pautou pelo prazo de devolução. Na instrução do feito, diante das duas diligências direcionadas a buscar a verdade material, vieram a tona outros elementos arguidos pela autuante, como o fato de diversas adquirentes, unidades hospitalares, clínicas e casas de saúde, estarem com situação cadastral baixada.*

*Sabido que tais pessoas jurídicas, não se constituem em contribuintes para fins de ICMS, diante do conceito jurídico de contribuinte, que vem a ser “aqueles estabelecimentos que realizam, com habitualidade ou*

*em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de bem ou prestações de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, ou de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". Tal conceito se encontra no artigo 4º, da Lei Complementar 87/96. Legislações estaduais do ICMS, como a do estado do Rio Grande do Sul, explicitam, inclusive, a desnecessidade de inscrição estadual para tal caracterização.*

*Desta forma, o não contribuinte seria a pessoa física ou jurídica desobrigada a possuir inscrição estadual por não contribuir com o ICMS, sendo, normalmente os consumidores finais dos produtos, que compram para uso e consumo, sem realizar qualquer atividade de revenda ou transformação para venda.*

*Esta é a situação presente nos autos, em relação a clínicas, hospitais e serviços de saúde, o que justificaria, inclusive, a indicação de várias inscrições estaduais se encontrarem baixadas ou inaptas. Mas, como foi informado acima, sabemos que alguns estabelecimentos como, por exemplo, construtoras são classificadas como não contribuintes e podem até mesmo possuir inscrição estadual, ou seja, quando um cliente tiver inscrição estadual é preciso analisar, pois ele pode ser um contribuinte ou um não contribuinte.*

*Outro ponto importante é que todas as notas emitidas para clientes não contribuintes devem ser indicadas como notas destinadas ao consumidor final. Caso contrário, a nota é rejeitada com a seguinte informação: "Rejeição: Operação com não contribuinte deve indicar operação com consumidor final."*

*No mesmo sentido, posso mencionar a resposta à Consulta Tributária 23163/2021, de 03 de março de 2021, no estado de São Paulo.*

*"...5. Nesse passo, cumpre esclarecer que o artigo 9º do RICMS/2000 traz a definição de contribuinte em sentido estrito, isto é, aquele que habitualmente ou com intuito comercial realiza operações de circulação de mercadorias ou presta serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. Já o artigo 10, do mesmo regulamento, introduz a figura do contribuinte eventual, que é obrigado, em determinadas hipóteses, a efetuar o recolhimento do imposto. Em sentido amplo, portanto, contribuinte é não só aquele que pratica com habitualidade ou com intuito comercial operações com circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação (artigo 9º do RICMS/2000), mas, ainda, a pessoa que esteja relacionada em um dos incisos do artigo 10 do RICMS/2000.*

*6. A distinção é relevante porque as pessoas enquadradas no conceito estrito de contribuinte do imposto assim o são para todos os efeitos da legislação tributária, ficando sujeitas a obrigações tributárias, principais e acessórias, dentre as quais a de se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS.*

*7. Nesse ponto, é importante lembrar que é necessária a inclusão no respectivo cadastro de todas as atividades exercidas pelo estabelecimento, ainda que esse exercício ocorra de forma secundária (Portaria CAT-92/1998, Anexo III, artigo 12, inciso II, 'h').*

*8. Já quanto à obrigatoriedade de inscrição no CADESCP ela é regulamentada pelo artigo 19 do RICMS/2000, do qual destacamos os incisos IX e X:*

*'Artigo 19 - Desde que pretendam praticar com habitualidade operações relativas à circulação de mercadoria ou prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, deverão inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes do início de suas atividades (Lei 6.374/89, art. 16, na redação da Lei 12.294/06, art. 1º, IV):*

*(...)*

*IX - o prestador de serviço não compreendido na competência tributária do município, quando envolver fornecimento de mercadoria;*

*X - o prestador de serviço compreendido na competência tributária do município, quando envolver fornecimento de mercadoria, com incidência do imposto estadual ressalvada em lei complementar;*  
*(...)*

*9. Assim, cabe destacar que a mera inscrição estadual não implica a condição de contribuinte do ICMS. É possível estar sujeito à inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado de São Paulo, para cumprimento das obrigações acessórias estatuídas na legislação tributária, e somente se revestir da condição de contribuintes do ICMS, na hipótese de praticar operações sujeitas às regras desse imposto estadual".*

*Ainda que reflita o entendimento de outra unidade da Federação, serve de parâmetro para a decisão do julgador. Ao seu turno, e em sentido inverso ao da acusação e dos argumentos posteriormente acrescentados pela autuante para sustentar o seu trabalho, a empresa autuada, devidamente instada pelas diligências realizadas, trouxe aos autos a comprovação documental da realização das vendas, o retorno em devolução das mercadorias vendidas, em alguns casos, de novas Notas Fiscais emitidas com os mesmos produtos e mesmas quantidades, além de troca de correspondência eletrônica, no sentido de comprovar a efetiva realização das operações, em contraponto à acusação formulada, desconstituindo a imputação e demonstrando serem os documentos e operações idôneos.*

*Da mesma forma, comprovou para quase todas as operações autuadas carecerem de respaldo legal ou fático para a cobrança, daí decorrendo a necessidade de ajustes a serem feitos na autuação, em benefício do contribuinte autuado. Junte-se a isso a ausência na legislação de estipulação de prazo para devolução de mercadoria, motivo e razão inicialmente alegado pela autuante a justificar a acusação formulada.*

*Ainda nesta infração, em relação a produtos tidos pela autuante como da substituição tributária, pertinente se trazer à baila, entendimento deste órgão julgador, traduzido pelo Acórdão JJF 0144-02/19, cujo trecho destaco do voto condutor prolatado pelo ilustre julgador José Adelson Mattos Ramos, quando da apreciação de Auto de Infração lavrado pela mesma autuante, julgado à unanimidade pela sua improcedência:*

*“ (...)”*

*Quanto aos itens cujos NCM correspondem a 3926, descritos como COLETOR UNIVERSAL, descrição esta, que não condiz com a contida no Anexo 1 do RICMS/2012: OUTRAS OBRAS DE PLÁSTICO, PARA USO NA CONSTRUÇÃO CIVIL – 3926.9, portanto, sujeitos à tributação normal.*

*Os demais produtos cujos créditos constam do levantamento fiscal, correspondem ao NCM 2106.90.90, que estão inclusos no Anexo 1 do RICMS/2012, no item 6, cuja descrição corresponde a BEBIDAS ENERGÉTICAS E ISOTÔNICAS.*

*No caso em análise os itens classificados sob este código correspondem a suplementos vitamínicos em capsulas ou a shake em forma de saches.*

*Segundo entendimento da Diretoria de Tributação - DITRI, externada em diversos pareceres, para se considerar a sujeição de determinada mercadoria ao regime da Substituição Tributária é necessário que exista coincidência entre as características da mercadoria comercializada e os atributos descritos na norma, a exemplo do Parecer nº 27850/2013.*

*Ementa: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONVÊNIO Nº 74/94. Para fins de aplicabilidade do regime de substituição tributária, a mercadoria envolvida na operação deve apresentar denominação, finalidade e classificação fiscal (código NCM) coincidentes com as especificações contidas na norma.*

*A DITRI no Parecer nº 18810/2016, emitido por solicitação do contribuinte NUTRIRCOMSAUDE COMERCIO DE PRODUTOS, entende que ‘As fórmulas para nutrição enteral e parenteral consistem em alimentos, não se enquadrando na definição de medicamentos ou de simples bebidas isotônicas ou energéticas. Os produtos utilizados com essa finalidade, bem como as substâncias que são empregadas no seu preparo, estão sujeitos à tributação normal do ICMS, e não ao regime de substituição tributária’.*

*Quanto a definição de bebidas isotônicas, adiante o parecer esclarece que ‘Com efeito, bebidas isotônicas podem ser definidas como sendo bebidas à base de água, sais minerais e carboidratos, indicadas precipuamente para a reposição de líquidos e eletrólitos perdidos através do suor, em virtude da realização de atividades físicas. Da mesma forma, as bebidas energéticas são aquelas que possuem baixo valor calórico e que contém estimulantes legais, vitaminas e sais minerais, destinadas a combater a fadiga e o sono, por possuírem em sua composição cafeína, guaraná, taurina, creatinina, e outros estimulantes’.*

*As mercadorias listadas no levantamento sob o NCM citado, não são bebidas isotônicas como descrito no Anexo 1 do RICMS/2012 e sim suplementos vitamínicos, cujo entendimento do CONSEF, consoante julgamento do PAF 089598.0208/06-5, esposado no Acórdão CJF nº 0382-11/06, entende que ‘suplemento vitamínico, produto não sujeito à substituição tributária’”.*

*O Acórdão CJF nº 0382-11/06, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, mencionado no voto acima, possui a seguinte Ementa:*

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0382-11/06 EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. Comprovado tratar-se de suplemento vitamínico, produto não sujeito à substituição tributária. Modificada a Decisão recorrida. Exigência insubstancial. Recurso PROVIDO. Decisão unânime”.*

*Portanto, resta concluir que as mercadorias relacionadas na autuação, sob o código NCM 2106.90.90, que não se enquadram na condição de isotônicos ou energéticas e não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, e sim sob o regime normal de apuração, ou seja, com direito ao uso do crédito fiscal pelo contribuinte adquirente destas mercadorias. Assim, me posiciono pelo afastamento das ocorrências lançadas, diante da manifesta improcedência das mesmas, em função das provas colacionadas pela empresa autuada em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, ressalvada apenas aquela reconhecida pelo sujeito passivo e relativa à Nota Fiscal 47.544, na forma do demonstrativo abaixo, baseado naquele apresentado às fls. 09 a 11:*

*2019 - Janeiro - R\$ 461,31*

Apesar da menção do contribuinte quanto a Nota Fiscal 47.540, esta não foi arrolada na infração, não constando do demonstrativo elaborado. A autuante, ao realizar o enquadramento da infração 01 no artigo 42, inciso IV, alínea “j” (quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente nesta Lei), ao meu perceber incorreu em erro, uma vez que em momento algum ficou comprovado nos autos tal existência, até mesmo pelo fato de que, embora mencionado pela autuante, a assertiva não se fez acompanhar das devidas e necessárias provas, o que descharacteriza qualquer insinuação neste sentido, e algumas considerações adicionais são necessárias.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) tem, como regra geral, o fato de a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente da presença de tal figura: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

O dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à aplicação da penalidade, como pode se depreender da leitura do artigo 137 do CTN:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Dai se observa poder a legislação atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo sendo que, existem consequências jurídicas da prática dolosa, no campo tributário, como a eventual aplicação de multas mais gravosas, ou a responsabilização direta. O artigo 71 da Lei 4.502/1964 prevê o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Ou seja, estaria caracterizada a sonegação como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, dependeria da presença do dolo (elemento volitivo), não se equiparando ao erro do contribuinte, exigindo, pois, para a sua caracterização a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários, reduzindo o montante a recolher. Outra figura disposta na mesma Lei acima mencionada (artigo 72), vem a ser a fraude, assim definida: “Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Não se deve confundir a figura da fraude, como qualquer conduta elisiva, com o intuito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, não tendo qualquer sentido se punir o contribuinte apenas porque evitou, impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que, fosse esse o sentido normativo do artigo, certamente, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, e não sendo dessa forma que deve ser interpretado.

A fraude, para ser caracterizada, consiste na conduta que dissimula a ocorrência do fato jurídico tributário ou que faz mascarar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, disfarçando operações praticadas, utilizando dissimulação nos atos praticados pela sociedade empresária, devidamente caracterizada pelo confronto de provas. Se o Fisco comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática idealizada para iludir, dissimular e ludibriar a

*Fazenda Pública, aí sim, estará demonstrado o dolo e consequentemente a fraude. Não me parece ser o caso em tela.*

*Já a simulação seria o ato no qual a parte que o pratica objetiva violar disposição legal, estando prevista no artigo 167 do Código Civil de 2002, sendo plausível o direito de a Fazenda Pública pleitear a anulação dos atos eivados de simulação, no interesse do Tesouro, e que no CTN, a possibilidade do lançamento de ofício, uma vez comprovado o dolo, a fraude e a simulação nos atos a cargo dos contribuintes, nos termos dos seus artigos 149, inciso VII e 150, parágrafo 4º. Quanto ao conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários agentes que dolosamente se unem para tal fim, e não há nos autos qualquer notícia neste sentido.*

*Todavia, não posso me alinhar ao posicionamento da autuante, diante do fato de não se encontrar comprovada a prática dolosa, sequer esta enumerou ou indicou qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como tal, rejeitando o argumento colocado, ou seja: diferentemente do entendimento da autuante, cabe a aplicação da regra geral de direito de que a prova cabe a quem acusa, o que vem a ser o caso presente, pois não estamos aqui diante de qualquer das presunções legais do artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, única possibilidade de inversão do ônus da prova.*

*Isso diante do fato de ser o Fisco o responsável pelo ônus da prova no processo administrativo tributário e apesar dos atos administrativos gozarem de presunção de legitimidade, essa prerrogativa não exime que a eventual prática infracional ou contrária à Lei, seja devidamente comprovada mediante provas, o que não ocorreu no caso em comento.*

*Como consequência imediata, descabe a aplicação da penalidade indicada pela autuante no Auto de Infração, motivo pelo qual, de ofício, reenquadra a penalidade para a prevista no artigo 42, inciso II, alínea "f", da Lei 7.014/96, no percentual de 60%, ainda que este órgão não tenha atribuição legal para reabrir prazo para o recolhimento de parcela de imposto reconhecida como devida, com aplicação deste percentual, como requerido pelo deficiente.*

*Já na infração 02, em primeiro lugar, observo que apesar de se referir a uma série de Notas Fiscais, as ocorrências foram apenas lançadas no mês final de cada exercício (dezembro), fato, inclusive, anotado pelo sujeito passivo, ainda que a apuração do imposto seja realizada mensalmente, inclusive, segundo a autuante, apurando o imposto de forma global, o que não traria prejuízo para o contribuinte.*

*Por outro lado, em que pese os argumentos defensivos quanto a base de cálculo e a sua metodologia de apuração pela autuante, esta se manteve arraigada aos valores lançados, apenas argumentando ser metodologia já utilizada em outros lançamentos julgados como procedentes, apesar de não indicar sequer um julgamento que desse azo a tal arguição.*

*Argumenta a autuada o fato de ter a autuante se equivocado nos cálculos realizados, tendo em vista não ter aplicado o comando contido no artigo 289, § 12, do RICMS/12:*

*"Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

*(...)*

*§ 12. Nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuam, com preponderância, vendas para hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser utilizada a MVA prevista no Anexo I para apuração da base de cálculo da antecipação tributária sendo que, em relação às vendas não destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, deverá ser recolhida a diferença do imposto, adotando-se, como base de cálculo, o preço sugerido pelo fabricante ou importador".*

*A autuante, mais uma vez, apesar de não contestar a existência de regime especial previsto na legislação, apenas se manteve inflexível na defesa de sua metodologia, sem explicitar de forma clara e precisa qual aquela efetivamente adotada, apenas indicando ter adotado a MVA, não constando dos demonstrativos elaborados para a infração (fls. 111 a 176), a forma compreensível utilizada para a apuração da base de cálculo, que se apresenta confusa e imprecisa, desembocando para a situação prevista no artigo 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/99, que diz respeito a nulidade, por insegurança na infração, em função da metodologia utilizada. Infração nula.*

*Pelos expostos motivos, o lançamento é julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE em R\$ 461,31.*

*A 6ª JJF recorreu de Ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a" do RPAF/BA.*

## **VOTO**

*O Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documento fiscal falso ou inidôneo (infração 1), julgada procedente em parte e recolhimento a menor do*

ICMS devido por antecipação (infração 2), julgada nula que são objeto do reexame necessário.

No que se refere a infração 1, observo que acusa utilização de crédito fiscal de ICMS “*referente a documentos fiscais falso ou inidôneos*”. Foi indicado na descrição dos fatos que o contribuinte lançou o crédito por meio de emissão de notas fiscais de entrada em período posterior ao das saídas das mercadorias, conforme demonstrativo de fls. 9 a 11.

Verifico que no julgamento pela procedência em parte desta infração foi fundamentado:

- i) Que os produtos acusados de serem enquadrados no regime de substituição tributária, eram submetidos ao regime normal de tributação conforme decidido nos Acórdãos JJF Nº 0144-02/19 e CJF Nº 0382-11/06, concluindo que o código NCM 2106.90.90, não se enquadra na condição de isotônicos ou energéticas;
- ii) Manteve a exigência relativa à Nota Fiscal-e nº 47.544, na forma do demonstrativo abaixo, baseado naquele apresentado às fls. 09 a 11: 2019 - Janeiro - R\$ 461,31.

Constato que o demonstrativo elaborado pela autuante (fls. 9 a 11) relaciona Nota Fiscal-e nº 3076 – Algodão Penteado/Cardado, NCM 5203.00; Nota Fiscal-e nº 37600 – Lactulife Ameixa 50FR (lactulose líquida), NCM 2106.9; Nota Fiscal-e nº 610.745 – FM 85 DS081 (nutrientes para recém-nascidos), NCM 2106.9; Nota Fiscal-e nº 40.201 – Sulfato Ferroso 500 comp., NCM 2106.9; Nota Fiscal-e nº 223 – Enoxaparina, NCM 3001; Nota Fiscal-e nº 40.486 – Lactulife Ameixa 120ml (lactulose líquida), NCM 2106.9; e Nota Fiscal-e nº 1.863.404 – Alfamino ACS001 (fórmula infantil), NCM 2106.9, que o sujeito passivo alegou não constarem no Anexo I do RICMS nos exercícios de 2017 e 2018.

Constato que efetivamente o Anexo 1 do RICMS/BA vigente em 2017 previa no item 9.11 o produto com NCM 3005 e os produtos com a NCM 2106.9 que a autuante afirmou está contido no item 3.10 e seguintes do citado Anexo, referem se a bebidas energéticas e hidroeletrolíticas (isotônicas) e não corresponde aos produtos autuados *lactulose líquida e nutrientes para recém-nascidos*.

Já os produtos Sulfato Ferroso com NCM 2106.9 e Enoxaparina, com a NCM 3001, que a autuante afirma serem medicamentos observo que o item 9 do Anexo 1 do RICMS/BA vigente em 2017 indicam os produtos com NCM 3003 e 3004. Portanto não se enquadra como medicamento.

Com relação as notas fiscais de entrada que foram indicadas como *falsas ou inidôneas*, relacionadas no demonstrativo de fl. 9 a 11, na informação fiscal (fl. 701) a autuante afirmou que não foi indicado o motivo da devolução nos termos dos artigos 451 a 454 do RICMS/BA.

Verifico que a exemplo da Nota Fiscal nº 41.860 de 20/10/2017, juntada pela fiscalização à fl. 16, foi indicado que refere se a Nota Fiscal nº 39.986 de 08/06/2017 cuja cópia foi acostada à fl. 17 referente a venda ao Fundo Municipal de Saúde de Guaratinga (CNPJ 09.676.159/0001-03).

O mesmo ocorre com outras NFs de devolução de diversos Fundos Municipais (Itagimirim, Nova Viçosa, Saúde, Ilhéus, Eunápolis...).

Assim sendo, mesmo que tenha sido descumprido obrigações acessórias relativo a indicação do motivo na nota fiscal de devolução, não foi apresentado qualquer prova de que o documento fiscal emitido e escriturado seja falso ou inidôneo.

Também considero correta a mudança da tipificação da multa de 100% indicada pela autuante no art. 42, IV, “j” para a do art. 42, II, “f” tudo da Lei nº 7.014/1996.

Por tudo que foi exposto, fica mantida a decisão pela procedência em parte da infração 1, com redução do débito de R\$ 26.428,28 para R\$ 461,31.

No que se refere à infração 2 (recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação), na decisão foi apreciado que refere se a diversas notas fiscais, que tiveram lançamento no mês final de cada exercício (dezembro) e que a base de cálculo e metodologia de apuração feita pela autuante não está em conformidade com o disposto no art. 289, § 2º do RPAF/BA.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- i) Foi elaborado demonstrativo analítico de fls. 111 a 186, no qual foi apurado o ICMS-ST devido por nota fiscal e produto, relativo aos exercícios de 2017, 2018 e 2019;
- ii) No demonstrativo sintético de fls. 109 e 110, foi indicado o montante do ICMS devido apurado com base no PMC e MVA, deduzido do valor recolhido no mês, que resultou em valores favoráveis e desfavoráveis ao contribuinte e indicou a diferença devida que foi exigido no dia 31 de dezembro do fim do ano.

Tomando por exemplo o mês de janeiro/2017 (fl. 109), foi indicado valor apurado com base no PMC de R\$ 112.505,49 e MVA de R\$ 47.297,74, totalizando valor devido de R\$ 159.803,23, do qual foi deduzido o valor recolhido de R\$ 76.169,37 o que resultou em valor pago a menos de R\$ 83.633,86.

Já no mês de novembro/2017, foi indicado valor do PMC de R\$ 26.790,23 e MVA de R\$ 35.459,05 totalizando R\$ 62.249,28, do qual foi deduzido o valor recolhido de R\$ 64.324,21 o que resultou em valor pago a mais de R\$ 2.074,93.

Em seguida foi totalizado o resultado apurado mês a mês, com indicação de pagamento a mais e a menos do que o apurado pela fiscalização e efetuado a soma dos valores positivos e negativos encontrando diferença devida relativa ao exercício de 2017 de R\$ 29.343,94.

O mesmo procedimento foi adotado para os exercícios de 2018 e 2019.

Na informação fiscal (fls. 701/704) a autuante afirmou que corrigiu as NCMs e CFOP de alguns produtos que implicou na redução do valor total da infração de R\$ 108.921,32 para R\$ 108.647,26 (fls. 706 a 786).

Quanto ao questionamento sobre a metodologia aplicada afirmou que as notas fiscais foram relacionadas no demonstrativo de acordo com registro de entrada na EFD e *“Como não bastasse, a data do fato gerador do tributo está em 31 de dezembro. Já que há meses em que a empresa recolhe a mais e outros a menos. Com intuito de beneficiar o contribuinte. Foi realizada uma soma algébrica em cada exercício e cobrado o valor resultante”*.

Na decisão proferida foi apreciado que:

*A autuante, mais uma vez, apesar de não contestar a existência de regime especial previsto na legislação, apenas se manteve inflexível na defesa de sua metodologia, sem explicitar de forma clara e precisa qual aquela efetivamente adotada, apenas indicando ter adotado a MVA, não constando dos demonstrativos elaborados para a infração (fls. 111 a 176), a forma comprehensível utilizada para a apuração da base de cálculo, que se apresenta confusa e imprecisa, desembocando para a situação prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que diz respeito a nulidade, por insegurança na infração, em função da metodologia utilizada. Infração nula.*

Constatou que conforme argumentado na defesa a autuante elaborou dois demonstrativos no qual o primeiro realizou o cálculo do ICMS-ST com base na MVA dos produtos (50,84%, 42,73%, 51,62, ...) conforme demonstrativos de fls. 129 a 176 e outro que aplicou o limite de 3% do PMC, de acordo com os demonstrativos de fls. 111 a 128.

Em seguida somou os valores apurados nos dois demonstrativos e deduziu os valores recolhidos pela empresa no mês, efetuou uma soma de recolhimentos a mais e a menos, exigindo o valor líquido anualmente em 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019.

Pelo exposto, entendo que está correta a decisão tendo em vista que embora o levantamento fiscal tenha sido feito com base nas notas fiscais de aquisições de mercadorias devidamente escrituradas na EFD, a apuração do ICMS é feita mensalmente (artigos 247 a 253 do RICMS/BA) sendo incorreto a apuração do imposto de forma global anual.

Por isso, considero correta a decisão pela nulidade da infração 2, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Recomendo a autoridade fazendária, renovar o procedimento fiscal a salvo de falhas, levando em consideração a faculdade da Fazenda Pública constituir o crédito tributário (Decadência).

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a procedência em parte da infração 1 no valor de R\$ 461,31.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0007/20-0, lavrado contra **MATTOS OLIVEIRA COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 461,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a autoridade fazendária, renovar o procedimento fiscal a salvo de falhas, levando em consideração a faculdade da Fazenda Pública constituir o crédito tributário (Decadência).

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS