

A. I. Nº - 206830.0002/07-6
AUTUADO - DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA.
AUTUANTES - LUIS CARLOS BRITO REIS NABUCO e CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA
ORIGEM - IFEP NORTE
INTERNET - 05.12.07

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0353-04/07

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Restou comprovado que o contribuinte deduziu do valor do imposto apurado a título de antecipação de medicamentos oriundos de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, o valor do ICMS retido nas aquisições de medicamentos efetuados por contribuintes localizados em Estados signatários do mencionado Convênio. Infração caracterizada. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/07, exige ICMS no valor de R\$846.320,75, acrescido da multa de 60% referente ao recolhimento a menos do imposto por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas com o Anexo 88 do RICMS/BA. Consta na descrição dos fatos que a empresa não observou o disposto no art. 3º-A do Decreto 7799/2000, recalculando o ICMS retido nas aquisições de medicamentos de estados signatários do Convênio 76/94, aplicando a redução da base de cálculo em 28,53% e apurando saldo credor de ICMS retido, correspondente à diferença de 18,53% e deduzindo equivocadamente esse saldo do ICMS devido na antecipação tributária de sua responsabilidade nas aquisições de medicamentos de estados não signatários, conforme demonstrativos anexos. O valor dessa diferença importou em R\$752.034,38 no exercício de 2004 e R\$94.286,37 no exercício de 2005.

O autuado, na defesa apresentada por procurador legalmente constituído (fls. 66 a 76), preliminarmente diz que a defesa foi apresentada tempestivamente de acordo com dispositivos regulamentares transcritos do RPAF/BA.

Esclarece que exerce atividade econômica de distribuição de medicamentos, tendo sido acusada de ter utilizado indevidamente o redutor de 18,53% na apuração da base de cálculo do ICMS antecipado e que submeteu a matéria à apreciação do Advogado Luiz Lustosa Caribé, cujo parecer foi juntado com a defesa.

Aduz que o direito de defesa constitui princípio de natureza fundamental e que para o exercício desse direito, faz-se necessário que a peça acusatória seja clara de modo a possibilitar ao acusado o conhecimento do inteiro teor da acusação e sua reconstituição integral, nos termos do disposto nos artigos 39, III e 41, II do RPAF/BA.

Afirma que a autuação não observou as condições necessárias e inafastáveis do exercício do direito de defesa por sua parte, importando em cerceamento desse direito e nulidade da peça acusatória, por sua redação, por vezes no seu entendimento, confusa, imprecisa, contraditória e que não permite que se extraia daquele histórico qual a conduta ilícita imputada à autuada pelo Fisco Estadual, indicando como vícios que acarretam a nulidade:

- 1) redação confusa da autuação, tendo transrito a infração;
- 2) inadmissível alternatividade de infrações: alternatividade contida na descrição da infração de erro na aplicação da alíquota, determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, o que impossibilita saber qual a infração cometida;
- 3) não identificação do ICMS havido a menor na antecipação tributária. Afirma que o texto é confuso e que não foi demonstrado o valor recolhido e a suposta diferença. Alega também, que o trecho do relatório da autuação acusa "... Efetuou recolhimento do ICMS a menor por antecipação, ... na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ...", o que denota ter havido recolhimento a menos de ICMS, mas não demonstra, o valor devido, o valor recolhido e a suposta diferença. Conclui que sem tais informações não é possível avaliar o ICMS recolhido pela empresa e o devido segundo o Fisco, o que no seu entendimento implica em cerceamento do direito de defesa o que torna a autuação nula;
- 4) afirma que há um conflito quando é acusada de ter que fazer a antecipação do ICMS das mercadorias adquiridas (medicamentos) em outros Estados e que no Auto de Infração é indicado como sujeito passivo por substituição. Transcreve os artigos 40, 353, II, 13 e 356 tudo do RICMS/BA, argumentando que na condição de sujeito passivo por substituição, se responsabiliza pelo ICMS relativo às operações subsequentes, a partir de suas saídas e, por conseguinte não antecipa o ICMS nas suas aquisições, quer de forma direta ou indireta. Expõe que o Estado da Bahia adota o sistema de antecipação tributária com liberação das operações subsequentes (art. 356 do RICMS/BA). Em relação ao dispositivo citado anteriormente, explica que "havendo antecipação tributária, com ou sem substituição tributária pelas operações antecedentes, liberam-se todas as operações internas subsequentes. Com essa liberação, a autuada não pode assumir a condição de sujeito passivo por substituição (contribuinte-substituto) relativamente às suas operações subsequentes".

Conclui esta linha de raciocínio, afirmando que a antecipação tributária pelas aquisições e sujeito passivo por substituição relativamente às operações subsequentes são figuras excludentes. O contribuinte assume uma ou outra. Diz que o texto da descrição dos fatos em comento, arrola para a autuada, as duas categorias excludentes entre si. São situações contraditórias não superadas pelo Fisco. E por ser contraditória, acarreta nulidade da autuação.

Com relação à acusação do descumprimento do previsto no art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, diz que decompondo esse preceito normativo em seus elementos integrativos, tem-se:

I - Condição de fruição do benefício fiscal:

- a) aquisição de medicamentos por distribuidora a indústrias;
- b) responsabilidade do adquirente, na qualidade de contribuinte-substituto pelas operações subsequentes.

II - Benefício fiscal: redutor de 18,53%.

Questiona qual preceito normativo acima foi inobservado ou se ocorreu a inobservação na sua totalidade. Assevera que a autuação não indica de forma precisa e clara, qual elemento foi descumprido e que sem essa identificação, tem-se uma multiplicidade de condutas possíveis de ferimentos do preceito citado. Aduz que a conduta possível não constitui infração e que só a que se concretiza é que assume a condição de ilícita e que o Fisco não fez essa identificação. Que há uma acusação genérica, uma petição de princípios sem especificação. Finaliza afirmando que sendo a acusação omissa, deve ser declarada nula a autuação.

Pontua ainda, como vício a não demonstração do recálculo do ICMS antecipado, citando trecho da autuação destacando as palavras recalculando, aplicando, apurando e deduzindo. Complementa dizendo que a redação é confusa, vez que traz um serial de gerúndios que não emitem, com segurança, identificar a mensagem nem seus agentes ativos. Relativo às palavras “recalculando” e “aplicando” argumenta que se tem a impressão que tais atos foram praticados pelo Fisco. Quanto ao termo “deduzindo”, diz que há indícios de que o agente ativo não seja mais o Fisco, e sim o autuado.

Questiona se a defendanté é substituída, contribuinte sujeito à antecipação pura e simples, ou substituto-tributário?

Por fim, relata que embora os gerúndios apontem no sentido de ter havido operação matemática, não se tem essa demonstração e que a autuada não tem como verificar a veracidade ou não de tais cálculos ocultos. A omissão acarreta cerceamento do direito de defesa nulificando a autuação respectiva.

Indica como vício a não identificação da apuração de saldo credor de ICMS retido. Cita o trecho da acusação “...e apurando saldo credor de ICMS retido...”, fazendo indagações: Que saldo credor é esse? Como ICMS retido pode gerar saldo credor? Qual o valor desse saldo credor? Qual a fonte escritural desse saldo credor? Por fim, diz que esse laconismo imputa nulidade ao feito fiscal.

Como sétimo vício aponta a não demonstração da equivocada dedução do saldo credor onde outra vez descreve trecho do Auto de Infração, especificamente, “...e deduzindo equivocadamente esse saldo do ICMS devido na antecipação tributária de sua responsabilidade nas aquisições de medicamentos de estados não signatários,...” e faz os seguintes questionamentos: Que dedução equivocada? Qual a prova desse equívoco? Onde se encontra a demonstração dessa suposta dedução equivocada? Qual o valor dessa dedução? Afirma que a denúncia fiscal não traz nenhuma informação elucidatória dessa alegação. Diz haver cerceamento do direito de defesa que impõe nulidade da autuação.

Cita a não demonstração da base de cálculo da diferença apurada, como sendo mais um vício. Afirma que tanto no demonstrativo da autuação como em outro anexo a essa peça fiscal, há referência a valores da base de cálculo pertinente à suposta irregularidade. Não se demonstra em lugar algum como se chegou a tais valores e continua que as bases de cálculos foram simploriamente declaradas sem demonstrar sua constitutividade, fática e jurídica, havendo portanto cerceamento ao direito de defesa culminando na nulidade.

Diz que a antecipação tributária, com ou sem substituição tributária, adota três modalidades de base de cálculo diversas e excludentes entre si, cita o art. 61 do RICMS, dizendo que na autuação não se identifica a modalidade de base de cálculo cabível no caso.

Por último, pontua incompleteza do “Demonstrativo do Débito”, como mais um vício. Volta a citar trecho da descrição da infração e enfatiza as palavras recalculando o ICMS retido nas aquisições de medicamentos de estados signatários do Convênio ICMS nº 76/94, aplicando, apurando e deduzindo e que como demonstração desse relato, o Fisco anexa o demonstrativo de débito. Afirma que tal planilha é omissa quanto à origem e à fonte dos valores ali declarados como base de cálculo do ICMS devido. Declara que desta forma a empresa não tem como verificar a justeza ou não dos valores lançados como base de cálculo. A autuação é nula.

Por fim diz que considerando as razões apresentadas requer a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Os autuantes na sua informação fiscal (fls. 82 a 86) rebatem as alegações apresentadas pelo autuado em sua defesa, especificamente, quanto ao pedido de nulidade, sob alegação de que faltou clareza e precisão no Auto de Infração, bem como os elementos de prova necessários à comprovação das infrações, assim como, cerceamento do direito de defesa, afirmado que tais alegações não procedem na medida em que constam do presente Processo os demonstrativos comprobatórios das infrações imputadas, conforme folhas 08 a 62 do PAF, cujas cópias foram fornecidas a autuada com recibo firmado à folha 06 do PAF.

Alegam que o Auto de Infração foi lavrado com total observância do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), notadamente nos artigos 39 e 41 do citado diploma legal, possuindo assim, todos os requisitos necessários à sua validade, não sendo pertinente a alegação do autuado de cerceamento de defesa.

Explicam que é equivocada a afirmação de que “o sujeito passivo por substituição, também conhecido como substituto-tributário, não antecipa o ICMS nas suas aquisições, quer de forma direta (sem substituição tributária), quer indireta (com substituição tributária)”, conforme preceitua o art. 371 do RICMS/BA, o qual determina que na entrada de mercadoria no território baiano, de mercadorias procedentes de outras Unidades da Federação ou do exterior, quando enquadradas no regime de substituição, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes, será efetuado por antecipação, no prazo previsto no art. 125, II do RICMS/BA.

Quanto a expressão sujeito passivo por substituição, citam a definição contida no art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), afirmando que o sujeito passivo direto seria aquele que tem relação de fato com a imposição tributária, já o sujeito passivo indireto, seria aquele cuja relação de fato está imposta em lei, não obstante a falta de relação direta.

Prosseguem explicando que a sujeição passiva indireta está subdividida em transferência ou por substituição. Destacam que a lei elege como sujeito passivo determinado substituto para o qual recairá dever de pagar tributo antecipado e que a relação entre este e o Estado é de sujeição total, ficando o substituto isento totalmente da obrigação tributária.

Ratificam a alegação de que o texto do Auto de Infração é clara e corretamente formulado com base nos artigos 6º e 7º da Lei Complementar 87/96, alterada pela Lei Complementar 114/2002.

Esclarecem os fatos decorrentes da autuação tais como:

- a) o contribuinte tem como atividade econômica a distribuição de medicamentos.
- b) o recorrente possui Termo de Acordo, com base no Decreto 7799/2000, cujo art. 3º-A, possibilita a redução da base de cálculo para fins de antecipação do ICMS em 18,53% nas aquisições por distribuidora responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo à operações subsequentes, independentemente da redução de 10% prevista no § 2º do art. 61 do RICMS/BA.
- c) o impugnante apresentou à fiscalização planilha de cálculo da antecipação tributária referente às compras de medicamentos noutros Estados, tendo apurado os valores de ICMS devido, e como responsável pelo lançamento do imposto, reduziu corretamente a base de cálculo em 28,53% como era de direito, conforme demonstrativo anexo, porém não recolheu esse ICMS na sua totalidade, consoante relações de DAEs dos exercícios de 2004, 2005 e 2006 em anexo.
- d) Que o contribuinte recolheu a menos o ICMS referente à antecipação tributária apurada no item anterior, tendo deduzido parcelas referentes a diversas notas fiscais de compras cujo imposto foi retido pelos fornecedores, calculadas através dos demonstrativos constantes nas folhas 87 e 88 quando adquiriu medicamentos em Estados signatários e não signatários do Convênio 76/94, conforme demonstrativo anexo.

- e) Que o contribuinte recalcularou o ICMS de todas as notas fiscais cujo imposto veio retido na fonte, reduzindo a base de cálculo em 28,53%, consoante coluna 11 (ICMS retido credor) dos demonstrativos constantes às folhas 99 a 557, passando a ter um imposto retido credor correspondente à diferença de 18,53% de redução da base de cálculo, relativo à de 28,53% recalculada, com 10% previsto no Convênio 76/94 e calculado na nota fiscal. Expõe como exemplo o mês de janeiro de 2004 onde o contribuinte apurou um ICMS antecipação das compras no valor de R\$1.656.020,34 e, recolheu o valor de R\$1.503.550,40. A diferença de R\$152.469,94, refere-se ao cálculo do imposto retido de Estados signatários e não signatários do Convênio 76/94. Dizem que estão cobrando a importância de R\$140.869,26 correspondente às notas fiscais oriundas de Estados signatários do Convênio, por não caberem mais o cálculo, em função da responsabilidade pela retenção e recolhimento não pertencer ao destinatário e sim ao remetente.
- f) Dizem ter considerado que o contribuinte tem direito de recalcular o imposto nas aquisições de medicamentos de Estados não signatários do Convênio 76/94, cujas notas fiscais vieram com o imposto retido com uma redução de 10%, na medida em que sendo possuidor de Termo de Acordo, ao adquirir medicamentos em outros Estados não signatários do Convênio 76/94, o contribuinte como responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto, tem direito a reduzir a base de cálculo em 28,53% em vez de 10% (art. 3º A do Decreto 7799/2000)
- g) Esclarecem que o contribuinte recalcularou também o imposto nas aquisições de Estados signatários do referido Convênio, principalmente dos Estados de Rio de Janeiro, Santa Catarina, Alagoas e Paraíba, contrariando, portanto o disposto no art. 3º A do Decreto 7799/2000, por não poder ser considerado como responsável nessa hipótese, tendo em vista o que prescreve o art. 373 do RICMS/BA.
- h) Esclarece que inicialmente anexaram ao PAF os demonstrativos do ICMS das notas fiscais recalculadas incorretamente pelo contribuinte, por contrariar expressamente o disposto no Decreto 7799/2000, por entenderem que não cabia o abatimento desse recálculo do imposto devido mensalmente.

Por fim, ratificam o procedimento fiscal e aguardam que seja julgado totalmente procedente o Auto de Infração, por alegarem ser de justiça.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado em 30/08/07, para tomar conhecimento da informação fiscal, inclusive fornecendo cópia dos documentos juntados às fls. 82 a 557, e concedeu prazo de dez dias para se manifestar, caso quisesse, o que não ocorreu no prazo legal.

VOTO

O autuado, na defesa apresentada, não adentrou no mérito da infração, limitando-se a requerer a nulidade da autuação sob diversos argumentos, que a seguir passo a apreciá-los.

Quanto a falta de clareza, verifico que inicialmente foi juntado pelos autuantes os demonstrativos consolidados às fls. 8 e 9, com base nos demonstrativos acostados às fls. 10 a 62. Na informação fiscal, foram feitos os demonstrativos, o que resultou nos novos, juntados às fls. 87 e 88, com base nos anexados às fls. 89 a 557. Entendo que os mencionados documentos quantificam de forma clara, precisa e compreensível a base de cálculo apontada na infração descrita na autuação, sendo possível o conhecimento do teor da acusação que resultou em recolhimento a menos do imposto no período fiscalizado, motivo pelo qual deve ser rejeitada a nulidade pretendida.

Relativamente a alegação de que teve cerceado o seu direito de defesa, por apresentar redação confusa, imprecisa e contraditória e que impossibilita identificar a conduta ilícita, verifico que apesar da redação indicar que o recolhimento a menos do imposto por antecipação ocorreu por “erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto”, na informação fiscal, os autuantes esclareceram que o contribuinte recalcularou o ICMS retido nas notas fiscais que acobertavam mercadorias (medicamentos) originárias de contribuintes

situados em Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 e deduziu o saldo do ICMS apurado com redução de 28,53% das aquisições, cuja antecipação é de sua responsabilidade, referente a medicamentos adquiridos de contribuintes localizados em Estados não signatários do mencionado Convênio. Pelo exposto, mesmo que o contribuinte não tivesse compreendido a acusação inicial, os novos demonstrativos juntados com a informação fiscal, demonstram a diferença apurada, o que possibilitou exercer o seu direito de defesa e não tendo contestado a informação fiscal, implica que compreendeu do que estava sendo acusado, devendo, também, ser rejeitada a nulidade pretendida.

Da mesma forma, ficou esclarecido na informação fiscal que o contribuinte adquire medicamentos em Estados signatários e não signatários do Convênio ICMS 76/94, recebendo mercadorias dos primeiros com o imposto retido e em relação aos segundos é sujeito passivo por substituição e conforme anteriormente apreciado, o contribuinte recalcular o imposto retido e no momento do recolhimento fez compensação do imposto de sua responsabilidade (antecipado).

Quanto à incerteza da base de cálculo da diferença apurada, os demonstrativos refeitos pelos autuantes demonstram como foi apurada e não tendo sido contestado a informação fiscal, implica no reconhecimento tácito de que foi apurada corretamente, ao teor do art. 142 do RPAF/BA, devendo ser afastada a nulidade suscitada em relação a este argumento.

No mérito, o Auto de Infração descreve como infração o recolhimento a menos do ICMS, por antecipação referente às aquisições de mercadorias (medicamentos) provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, em decorrência de inobservância do disposto no art. 3º-A do Dec. 7.799/00, ao recalcular o ICMS retido nas aquisições de medicamentos oriundos de Estados signatários do Convênio 76/94 e deduzido o saldo do ICMS devido de sua responsabilidade nas aquisições de medicamentos em Estados não signatários, tudo conforme demonstrativos que foram juntados pelos autuantes às fls. 8 a 62. Na defesa apresentada (fls. 66 a 75), o autuado não juntou qualquer prova, documento, levantamentos ou demonstrativos para tentar elidir a acusação, de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF. No momento que prestou a informação fiscal (fls. 82 a 86), os autuantes rebateram os argumentos apresentados na defesa e juntaram novos demonstrativos (fls. 87 a 557), os quais foram entregues ao contribuinte e concedido novo prazo para se manifestar, não tendo o recorrente se pronunciado no prazo concedido. Pelo exposto, deve ser aplicado o disposto nos artigos 140 a 145 do RPAF/BA, devendo ser considerada como verídica a acusação, tendo em vista que o autuado não contestou a acusação, nem apresentou provas em contrário para elidir a acusação e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206830.0002/07-6, lavrado contra **DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$846.320,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2007.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – JULGADOR