

PROCESSO - A. I. Nº 206830.0002/07-2  
RECORRENTE - DISTRIBUIDORA FARMACÉUTICA PANARELLO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0353-04/07  
ORIGEM - IFEP DAT/NORTE  
INTERNET - 03/11/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0344-11/08

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0353-04/07), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada com vistas a exigir o ICMS no valor de R\$846.320,75, acrescido da multa de 60%, referente ao recolhimento a menos do imposto por antecipação, por 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 da 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.

A JJF, na Decisão recorrida, consignou, inicialmente, que o autuado não adentrou ao mérito da infração, limitando-se a requerer a nulidade da autuação sob diversos argumentos, que foram analisados da seguinte forma.

Com relação à falta de clareza, a Decisão objurgada que foi juntado pelos autuantes os demonstrativos consolidados às fls. 8 e 9, com base nos demonstrativos acostados às fls. 10 a 62.

Disse que, na informação fiscal, foram apresentados novos demonstrativos (fls. 87 e 88), com base naqueles que foram anexados às fls. 89 a 557.

A JJF entendeu 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.

Com tais considerações, rejeitou a preliminar de nulidade da autuação.

No que concerne ao cerceamento de defesa, suscitado ao argumento de que a autuação apresenta redação confusa, imprecisa e contraditória e que impossibilita identificar a conduta ilícita, verificou 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 recalcular 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.

Assim, afirmou que, mesmo se 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 o fato de não ter contestado a informação fiscal permite concluir que compreendeu do que estava sendo acusado.

Tal arguição de nulidade também foi rejeitada.

Asseverou 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, tendo recalculado o imposto retido e, no momento do recolhimento, fez compensação do imposto de sua responsabilidade (antecipado).

Disse não haver incerteza quanto à base de cálculo da diferença apurada, ao fundamento de que os demonstrativos refeitos pelos autuantes demonstram como foi apurada e, por não terem sido contestados pelo contribuinte, é de se entender que houve o reconhecimento tácito de que foi apurada corretamente, ao teor do art. 142 do RPAF/BA.

No mérito, afirmou que 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 Decreto nº 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.

Aduziu que, 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.

Argumentou que, 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.

Assim, entendeu que 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.

Com tais considerações, julgou Procedente o Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 585/603, no qual sustenta as seguintes teses:

1. Suscita, atecnicamente, preliminar de nulidade da Decisão objurgada por falta de apreciação do argumento defensivo de que a juntada posterior de novos demonstrativos demonstra que os anteriores não eram suficientes para respaldar a autuação, que se revela, portanto, nula de pleno direito. Diz que o Auto de Infração não pode ser “salvo” pela informação fiscal, pois esta não tem o condão de suprir as deficiências da peça principal. Afirma que a informação fiscal foi genérica, tendo o autuante deixado de atacar cada um dos argumentos defensivos.
2. No tópico “*alternatividade de infrações*”, assevera que o acórdão atacado não enfrentou tal questão, nem esclareceu qual alternativa deve prevalecer, uma vez que a autuação foi descrita da seguinte forma: “... *em caso de erro na aplicação da alíquota, da determinação da base de cálculo OU na apuração dos valores do imposto*”. Aduz que o acórdão é nulo por não ter apreciado tal argumento.
3. Atribui à autuação uma “*redação confusa pela utilização exacerbada do gerundismo*”, afirmando que não se sabe quem é o agente dos verbos, nem se pode compreender o teor da acusação fiscal.
4. Afirma que não foi identificado o ICMS recolhido a menor e que a redação da autuação é contraditória. Aduz que a informação abordou a questão de maneira genérica e que os demonstrativos elaborados são obscuros, deixando de esclarecer diversos pontos, a saber:
  - a) Fornecedores com ICMS já retido na nota fiscal: não menciona o ICMS antecipado na origem, citando apenas o ICMS normal; a coluna ICMS a pagar traz todos os valores entre parênteses, indicando sua negatividade, mas, na coluna seguinte, sem identificação, declara positiva, negativa, neutra, deixando de identificar tais legendas; não explica como determina os valores da coluna ICMS a pagar; não conceitua o que é ICMS a pagar positivo, negativo e neutro; não demonstra como foi identificado o valor da segunda linha (R\$141,25).
  - b) Relatório de ICMS substituído a antecipar de fornecedores: o Fisco adotou o mesmo laconismo do demonstrativo anterior; incorre em omissão, cerceando o direito de defesa; não traz explicações quanto a algumas lacunas, principalmente a última, ICMS a pagar.
  - c) Demonstrativo entre os valores recolhidos pelo recorrente e os exigidos na autuação fiscal: o Fisco diz que houve recolhimento a menor, mas não demonstra essa diferença, comparando os valores recolhidos pelo autuado e os exigidos na autuação; sem demonstração, não tem como determinar o valor da suposta diferença; a JJJ não levou em conta essa divergência e omissão comprometedora da autuação e do referido julgamento.
5. Afirma que não foi comprovado o descumprimento do art. 3º-A, do Decreto nº 7.799/00, pois o referido dispositivo trata das condições de fruição do benefício fiscal e do percentual redutor, não havendo indicação de qual desses elementos foi inobservado pelo contribuinte.
6. Entende que não foi demonstrado o recálculo do ICMS devido, sem o que não se tem como avaliar a legitimidade ou não das diferenças apuradas pelo Fisco, havendo cerceamento de defesa.
7. Não foi identificado o “saldo credor do ICMS retido”, nem demonstrado o equívoco quanto à sua dedução, aduzindo o recorrente que trata-se de figura estranha à legislação tributária.
8. Sob o título “NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO”, o contribuinte assevera que o autuante não demonstrou, em momento algum, como chegou aos valores que

representam a base de cálculo do tributo cobrado, não tendo como conferir se são corretos ou não.

Afirma que todos esses vícios conduzem à nulidade da autuação, a qual deveria ter sido reconhecida inclusive de ofício pelo órgão julgador de primeiro grau administrativo.

Repete a tese de que é impossível sanar as irregularidades apontadas através da informação fiscal, tecendo diversos argumentos sobre o tema, sobre o saneamento que é possível dentro do processo administrativo fiscal e sobre a possibilidade de mudança do entendimento jurisprudencial.

Reitera a nulidade da Decisão atacada e pugna, ao final, pelo provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 613/619, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao fundamento de que o contribuinte não impugnou o mérito do Auto de Infração, limitando-se a se insurgir quanto a aspectos formais, a partir dos quais requereu a decretação da nulidade da autuação.

Afirma não haver qualquer vício de ordem formal, uma vez que os demonstrativos elaborados pelo autuante quantificam, de forma clara, precisa e compreensível a base de cálculo apontada na infração, sendo possível o conhecimento do teor da acusação que resultou no recolhimento a menos do imposto no período fiscalizado.

Diz que não houve cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, ao fundamento de que foi intimado de acordo com o RPAF de todos os atos praticados no curso do feito, tendo sido garantida a oportunidade de se manifestar, inclusive sobre a informação fiscal, deixando, todavia, transcorrer *in albis* o prazo que lhe foi concedido.

Aduz que, se havia alguma dúvida quanto à redação da infração, na informação fiscal ficou claro que o contribuinte recalculou o ICMS retido nas notas fiscais que acobertavam mercadorias (medicamentos) originários de contribuintes localizados em Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 e deduziu o saldo credor 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 mesmo Convênio.

Assevera que restou claro, ainda, que o contribuinte adquire medicamentos em Estados signatários e não signatários do Convênio ICMS 76/94, recebendo mercadorias com o imposto retido dos primeiros e, em relação aos segundos, é sujeito passivo por substituição, sendo que o contribuinte recalculou o imposto retido e no momento do recolhimento fez compensação do imposto de sua responsabilidade (antecipado).

Com relação à incerteza da base de cálculo, diz que os demonstrativos refeitos pelos autuantes demonstram como foi apurada e, não tendo sido contestada a informação fiscal, implica reconhecimento tácito de que foi apurada corretamente, a teor do art. 142, do RPAF, e do CPC, aplicável subsidiariamente.

Por fim, afirma que o contribuinte não juntou qualquer prova, documento, levantamento ou demonstrativo capaz de elidir a infração fiscal, devendo, portanto, ser mantida a Decisão impugnada.

## VOTO

Antes de adentrar ao exame do Recurso Voluntário propriamente dito, convém fazer um breve resumo acerca dos fatos e circunstâncias que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração.

O contribuinte ora recorrente é uma distribuidora de produtos farmacêuticos, tendo como principal atividade o “comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano”, consoante se observa do formulário de “Informações do Contribuinte” de fl. 89.

Nessa qualidade, quando adquire diretamente de estabelecimentos industriais os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário especificados no item 13, do inciso II, do art. 353, do RICMS (soros, vacinas, medicamentos, algodão, atadura etc.), o recorrente tem direito à redução da base de cálculo em 18,53%, sem prejuízo da redução prevista no parágrafo 2º, do art. 61, do RICMS (redução da base de cálculo para fins de substituição tributária em 10%), de tal forma que a carga tributária resultante da aplicação de tais benefícios corresponda a 12,15%.

O gozo de tal benefício, entretanto, somente se dá quando a empresa adquirente é responsável pela antecipação do lançamento do imposto devido nas operações subsequentes, nos exatos termos do art. 3-A, do Decreto nº 7.799/2000, *in verbis*:

*"Art. 3º-A - Nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinqüenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento).*

*Parágrafo único - Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial".*

No caso dos estabelecimentos remetentes situados em Estados signatários do Convênio 74/96, estes são, via de regra, os responsáveis pela retenção do imposto devido pelas operações subsequentes com as mercadorias tratadas no Anexo Único do referido Convênio, onde se encontram, dentre outros, medicamentos, soros, vacinas, ataduras, esparadrapos etc. É o que se extrai da simples leitura da Cláusula Primeira:

**“Cláusula primeira** Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

*§ 1º Não se aplica o disposto nesta cláusula aos produtos farmacêuticos medicinais, soros e vacinas destinados a uso veterinário.*

*§ 2º É vedado ao estabelecimento importador ou industrial fabricante promover saída dos produtos indicados nesta cláusula para destinatário revendedor sem a correspondente retenção do imposto.*

*§ 3º O estabelecimento varejista que receber os produtos indicados nesta cláusula, por qualquer motivo, sem a retenção prevista no caput, fica obrigado a efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre sua própria operação no prazo estabelecido pela legislação estadual”.*

Assim, o recorrente não faz jus à redução da base de cálculo instituída pelo Decreto nº 7.799/00 com relação às mercadorias adquiridas de estabelecimentos situados em Estados signatários do Convênio nº 76/94, pois, nesse caso, ela não é a responsável pelo pagamento do tributo devido pelas operações subsequentes. E foi isso, justamente, que provocou o lançamento de ofício sob exame.

Segundo consignado pelo autuante desde a peça de lançamento e reafirmado na informação fiscal de fls. 82/86, o recorrente aplicou a redução da base de cálculo prevista no art. 3-A, do Decreto nº 7.799/00, sobre as operações de aquisição de produtos farmacêuticos oriundos de Estados signatários do Convênio nº 76/94; ou seja, utilizou-se do benefício nas operações em que não era responsável pelo pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes, pois, como visto anteriormente, a obrigação de fazer a retenção do imposto era dos Estados remetentes.

Agindo dessa forma, o recorrente encontrava sempre saldos credores a seu favor: aplicava a redução da base de cálculo sobre as aquisições de Estados signatários, calculava o imposto com a incidência de tal benefício e abatia do imposto retido pelo remetente, que havia sido calculado sobre uma “*base de cálculo cheia*”.

O saldo credor encontrado pelo recorrente era deduzido da parcela de antecipação tributária que deveria ser paga com relação às operações de aquisições de medicamentos de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, acerca das quais o recorrente era, de fato, a responsável.

Feitos esses breves esclarecimentos, tenho que o Recurso interposto pelo recorrente limita-se a argüir a nulidade da autuação, por uma série de alegações que redundam, todas elas, numa só fundamentação: cerceamento ao direito de defesa por insegurança do lançamento, que teria sido provocada pela dificuldade de compreensão exata da lide administrativa.

Com razão o recorrente quando assevera que os fatos que ensejaram a autuação, bem como a própria controvérsia, são de difícil compreensão. Tal dificuldade, todavia, não emerge da forma como foi descrita a infração no lançamento de ofício, muito menos resulta da utilização do gerúndio pelo preposto fiscal. A dificuldade decorre da própria legislação tributária, uma vez que somente é possível apreender a ilicitude da conduta do recorrente a partir da análise de diversos dispositivos normativos, previstos no Regulamento do ICMS, no Decreto nº 7.799/00 e no Convênio ICMS 76/94.

O autuante, ao revés do quanto assevera o recorrente, envidou todos os esforços para descrever a infração da forma mais clara possível, chegando a ser redundante na informação fiscal que apresentou, na qual traz a indicação completa da legislação incidente no caso concreto, dá exemplos e explica como chegou aos valores lançados.

O fato de o autuante ter juntado aos autos novos demonstrativos após a lavratura do auto não eiva de nulidade a autuação, pois, consoante se observa às fl. 558, o recorrente foi intimada para sobre eles se manifestar, deixando, contudo, transcorrer *in albis* o prazo que lhe foi concedido, com o que anuiu, ainda que tacitamente, com o conteúdo dos documentos apresentados, *ex vi* do disposto no art. 140, do RPAF, sobretudo porque o conjunto probatório coligido aos autos não permite chegar à conclusão de que houve qualquer equívoco por parte do autuante.

A par disso, o recorrente não aponta concretamente qualquer incorreção nos demonstrativos elaborados pelo autuante, muito menos diz para que finalidade precisaria de um prazo maior para a análise dos dados apresentados, o que igualmente deslegitima a nulidade perseguida, uma vez que não há sequer indício de prejuízo ocasionado à recorrente (art. 18, parágrafo 2º, do RPAF).

Registre-se que os referidos demonstrativos contêm todas as informações necessárias para o cálculo do ICMS devido pelo recorrente, de acordo com a explanação feita no início do presente voto. A partir deles, o autuante calculou o imposto indevidamente deduzido pelo recorrente e está a exigí-lo na íntegra, com a aplicação da multa devida, sem que se possa falar em ilegalidade.

A violação ao art. 3-A, do Decreto nº 7.799/00, de seu turno, foi explicitada pelo autuante em mais de uma oportunidade, não se podendo atribuir qualquer omissão, no particular, ao lançamento de ofício. A utilização indevida de “saldo credor de ICMS”, da mesma forma, foi demonstrada pelo autuante, tendo sido exposta de maneira perfeitamente compreensível.

Enfim, não se vislumbra, na presente autuação, a existência de quaisquer dos vícios do art. 18, do RPAF, sendo defeso ao Órgão julgador administrativo decretar a nulidade da autuação.

Entendo, com a devida licença, que o fato de o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente ter se limitado a argüições preliminares de nulidade evidencia a inegável procedência da autuação, uma vez que, no mérito, uma linha sequer não foi escrita pelo contribuinte, nem mesmo em homenagem ao primado da eventualidade. Ora, sem a negativa do cometimento da infração não enseja a sua insubsistência (art. 143, do RPAF), o não enfrentamento do mérito sob a infundada alegação de que a autuação não foi colocada de forma clara não pode dar azo a conclusão diferente da manutenção da Decisão objurgada, em todos os seus termos.

Logo, o meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206830.0002/07-6**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 14 de outubro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ANA PAUTA TOMAZ MARTINS - REPR. DA PGE/PROFIS