

A. I. Nº - 206769.0004/06-2
AUTUADO - KALLA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES E ART. DE VESTUÁRIO LTDA.
AUTUANTE - TIRZAH FAHEL VILAS BOAS AZEVEDO
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 06.05.08

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0088-04/08

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no Regime de Substituição Tributária, não havendo convênio ou protocolo, entre as Unidades da Federação envolvidas na operação, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação. Infração comprovada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA. CONTRIBUINTE NÃO CREDENCIADO PARA EFETUAR O PAGAMENTO DO IMPOSTO EM MOMENTO POSTERIOR. É devido a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Infração parcialmente comprovada, por ter havido devolução de mercadorias. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MEDICAMENTOS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. b) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. Infrações comprovadas. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. Infração não elidida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA NÃO SUJEITA A

TRIBUTAÇÃO. MULTA. Infração comprovada. **6. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR.** Infração comprovada. Negado o pedido de diligência fiscal. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime em relação às infrações 2 a 8 e não unânime relativo à infração 1.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/06/2006, exige débito no valor de R\$ 29.038,90, em razão das seguintes irregularidades:

1. Efetuou o recolhimento do ICMS a menor 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 no Anexo 88 do RICMS/97. Recolheu a menor o ICMS por antecipação, relativo a aquisições interestaduais de MEDICAMENTOS, mercadorias enquadradas no regime da Substituição Tributária. ICMS de R\$ 18.696,76 e multa de 60%.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributárias, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referentes às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Deixou de efetuar o recolhimento da antecipação parcial, referente às aquisições, no mês de junho de 2005, de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, provenientes de fora do Estado, destinadas à comercialização, de acordo com o Demonstrativo do recolhimento a Menor da Antecipação Parcial e cópias das notas fiscais. Ressalte-se o fato de que estas notas foram resgatadas do Sistema CFAMT. ICMS de R\$ 281,90 e multa de 50%.
3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, conforme demonstrativos em anexo (quadro-resumo, entradas, saídas e cálculo do valor unitário das mercadorias, preço médio) e cópias xerografadas do livro Registro de Inventário. Vale acrescentar que as mercadorias, objeto de levantamento quantitativo dos estoques, são mercadorias enquadradas no regime da Substituição Tributária – MEDICAMENTOS. ICMS de R\$ 5.648,77 e multa de 70%.
4. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduz. parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrentes da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento de quantidade de estoque, em exercício fechado. De acordo com os demonstrativos quadro-resumo, anteriormente anexados, relativamente à infração 03, nos quais constam os cálculos do referido imposto. ICMS de R\$ 2.131,26 e multa de 60%.
5. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. No exercício de 2004, no valor total de R\$ 2.066,05, conforme demonstrativos em anexo (quadro-resumo, entradas, saídas e cálculo do valor unitário das mercadorias, preço médio) e cópias xerografadas do livro Registro de Inventário. Vale ressaltar que a partir deste exercício a empresa mudou o ramo da atividade, passando a comercializar confecções e artigos de vestuário. ICMS de R\$ 2.066,05 e multa de 70%.

6. Recolheu a menor o ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SIMBAHIA). Recolheu a menor, na condição de Empresa de Pequeno Porte (SIMBAHIA), o ICMS devido relativo aos meses de julho e agosto de 2005, nos valores de R\$ 102,78 e R\$ 1,90, respectivamente, de acordo com o Demonstrativo do Débito da Empresa de Pequeno Porte, Levantamento das Entradas e Saídas do período, e relação de DAEs, extraído do INC - Informações do Contribuinte, sistema SEFAZ. Multa de 50%.
7. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal. Relativamente à nota fiscal 116935, emitida em 25/03/2002, pela Empresa Organon do Brasil Indústria e Comércio LTDA, CNPJ 03.560.974/0001-18, não lançada no livro de Registro de Entradas e descoberta através da circularização de fornecedores, conforme cópia da mesma e do referido livro fiscal, em anexo. Multa de R\$ 99,28.
8. Recolheu a menor o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Recolheu a menor o ICMS relativo ao mês de março/05, em decorrência de erro na soma das notas fiscais 518 a 521, lançadas a menor, em 12/03/2005, à fl. 25 do Registro de Saídas, conforme cópias xerografadas das referidas notas e do livro fiscal, anexadas ao processo. ICMS de R\$ 10,20 e multa de 60%.

O autuado, através de seu advogado, ingressa com defesa às fls. 177 a 197, na qual tece os seguintes argumentos:

Inicialmente salienta que está inserida no rol das empresas que gozam de tradição no setor em que atua, sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações fiscais, e em razão disso destaca que o auto de infração se originou de equivocado entendimento por parte da fiscalização.

Em preliminar de nulidade lembra a regra estatuída no art. 18, IV, a do RPAF/99, relativa ao lançamento de ofício que não contem elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Argúi a ilegitimidade da lista de preços da ABCFARMA, Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico, como órgão competente para estabelecimento de preços máximos de venda a consumidor, sendo que a Lei Complementar 87/96, no artigo 8º, elenca de forma clara as hipóteses de base de cálculo para as mercadorias sujeitas à substituição tributária. Salienta que o § 3º daquele artigo fala da existência de preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, o que não é o caso da ABCFARMA, que não sendo fabricante nem importador, nem tampouco entidade que representa os fabricantes, não está amparada legalmente para estabelecer preços. Trata-se de entidade composta por estabelecimentos comerciais, que divulga uma revista sugerindo preços máximos a serem praticados por distribuidores e varejistas. Aponta que diversos julgados deste Conseg, tem apreciado a questão de forma equivocada, talvez por não ter sido devidamente levantada por nenhum contribuinte baiano. Diz que para a validade do lançamento de ofício, o autuante deveria anexar lista de preços sugeridos ao consumidor de cada laboratório fabricante, e aí estariam sendo obedecidos os comandos do legislador complementar.

Levanta a ocorrência de cerceamento de defesa pois na infração 01, o autuante diz que o impugnante efetuou o recolhimento a menor por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, o que leva a questionar qual é a acusação, e qual o ilícito tributário cometido.

Argumenta que foram utilizados critérios distintos na produção dos demonstrativos como: no demonstrativo “auditoria de Estoque”, foi usado MVA; já no demonstrativo “Cálculo da Antecipação Tributária”, se valeu da tabela da ABCFARMA, gerando uma total incompreensão da autuação. Diz estar prejudicada a apreciação do mérito quanto a este item, por absoluto desconhecimento da acusação imposta.

No mérito, esclarece que comercializou nos anos de 2000 a 2003, produtos diretamente para hospitais e clínicas, conforme notas fiscais em anexo. Esta forma de comercialização elimina da

etapa de distribuição um elo da cadeia de circulação, ou seja, ao se estabelecer o regime de substituição tributária, o legislador adotou uma margem de valor adicionado para contemplar todas as etapas de distribuição do produto. Contudo, o impugnante adquiriu os medicamentos diretamente do estabelecimento industrial e comercializou diretamente ao consumidor final. Preocupada com esta questão, a Secretaria da Fazenda da Bahia concedeu, através de regime especial, metodologia específica para apuração da base de cálculo, assim, a aplicação da MVA deve ser feita com base no preço de aquisição, incluindo todos os descontos comerciais obtidos, e sobre esta base aplicar-se-ia a MVA. Salienta que o RICMS alterado pelo Decreto 10.066 de 03/08/2006, acrescenta o inciso XV ao art. 61 do RICMS, reconhecendo que, nas operações praticadas diretamente para hospitais e clínicas, promovidas pelo revendedor, a margem de valor adicionado deverá incidir sobre o custo de aquisição, nele considerando os descontos incondicionais obtidos. Diz que tal modificação vai de encontro ao entendimento do STJ que entende que a base de cálculo do ICMS é o valor real da operação, conforme julgados que transcreve.

Diz que não requereu o citado regime à época dos fatos, tendo em vista que mudou o ramo de atividade econômica para o comércio de confecções e artigos de vestuário, e não faria sentido requerer tratamento diferenciado, uma vez que não iria prosseguir na mesma atividade econômica, mas pelo princípio da isonomia, deve ser aplicado ao cálculo da antecipação tributária a mesma condição concedida aos demais contribuintes que comercializam diretamente para consumidor final.

Com relação às infrações 03, 04 e 05, aponta que o levantamento quantitativo de estoques realizado pelo autuante contém erros nas quantidades apuradas, e por isso exige a realização de revisão por fiscal estranho ao feito, para que reste comprovada a inexistência de ilícito tributário. Anexa planilha contendo as quantidades efetivamente existentes nos estoques. Frisa que o autuante desconsiderou as notas fiscais de entrada nºs 117.053 e 117.054, todas escrituradas no livro de Entradas, gerando assim a suposta omissão de entradas apontadas.

Ademais a MVA aplicada pelo autuante no demonstrativo relativo ao exercício de 2003 indica o percentual de 56,78%, mas os produtos elencados na planilha de estoque fazem parte da Lista de produtos negativos previstos na Lei Federal nº 10.147/00, por conseguinte a MVA a ser utilizada seria de 50,9%, uma vez que se trata de produtos que não obtiveram o benefício da outorga de crédito do PIS/COFINS. Pede realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 534 a 552 e rebate os seguintes pontos da defesa:

- 1- Na infração 01 a base de cálculo foi calculada a partir do preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público pelo estabelecimento industrial (PMC), publicado pela ABCFARMA, de acordo com os Convênios 76/94 e 25/01;
- 2- Os Documentos de Arrecadação Estadual (DAEs) relativos às parcelas recolhidas pelo contribuinte foram emitidos com o código de receita equivocado, 1006;
- 3- Anexou os demonstrativos dos cálculos da antecipação tributária, exercícios de 2002 e 2003, com cópias das notas fiscais listadas e relação de DAEs, extraída do INC – Informações do Contribuinte, sistema SEFAZ.
- 4- Nas infrações 03 e 04, as mercadorias referem-se a medicamentos, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, conforme demonstrativos em anexo.
- 5- A infração 05 refere-se ao exercício de 2004, no total de R\$ 2.066,05, conforme demonstrativos em anexo. Ressalta que a partir deste exercício a empresa mudou o ramo de atividade, passando a comercializar confecções e artigos de vestuário.
- 6- Esclarece que não é a ABCFARMA que estabelece os preços máximos de venda a consumidor. Ela, dentre outras entidades, só publica a lista de preços sugeridos ao consumidor pelo laboratório fabricante.
- 7- Cita os artigos 6 e 7 da Resolução nº 02/06 da ANVISA, que trata a matéria, assim como o Convênio 76/94, cláusula segunda.

- 8- Quanto à descrição da infração 01, apesar de o auto de infração trazer um texto padrão para descrever cada infração, disponibiliza um campo para seu complemento. Nesse campo foi observado que houve um recolhimento a menor e o cálculo para apuração da diferença foi detalhado nos demonstrativos anexados ao auto de infração, cujas cópias o contribuinte recebeu, conforme ciência às fls. 12 e 53, descaracterizando qualquer alegação de cerceamento de defesa.
- 9- A descrição da infração 01, bastante extensa, determina claramente a infração e, por último, os demonstrativos do cálculo da antecipação tributária anexados excluem qualquer dúvida, porventura existente, pois trazem os cálculos efetuados para se chegar ao valor do imposto reclamado, detalhado por nota fiscal e por cada especificação de mercadoria recebida, tomando por base o PMC constante na tabela do laboratório publicada pela ABCFARMA, com a redução de 10%, para medicamentos, o ICMS destacado na nota fiscal e o ICMS recolhido sob o código de receita 1006.
- 10- A regra para medicamentos é sempre o PMC publicado. No entanto, levou em consideração a regra do art. 60, II do RICMS/97, específica para o levantamento quantitativo de estoques.
- 11- Com referência à infração 01, o autuado reconhece que não possuía regime especial. O Decreto 10.066/2006, é posterior ao período autuado.
- 12- Não aponta os erros supostamente cometidos pelo autuante nas infrações 03, 04 e 05.
- 13- A planilha anexada pelo autuado, a título de exemplo, doc. 04, só mostra que ele desconsiderou o livro Registro de Inventário nº 01, apresentado à fiscalização, cópias às fls. 119 a 135, e imputou saldos de estoque final não existente nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, através de um “controle de estoque feito por ela, após a autuação”, documento sem qualquer validade jurídica.
- 14- Analisando o doc. 04, verificou que as entradas dos exercícios de 2001, 2002 e 2003 estão corretas, porque a única diferença encontrada residiu no equívoco que o autuado fez ao considerar, no exercício de 2003, uma entrada de 10 unidades à mercadoria Puregon 100 mg (fl. 524), enquanto o correto, de acordo com a nota fiscal 137563, seria 10 unidades de Puregon 50 UI (fls. 54, 99, 100 do PAF).
- 15- O autuado não argüiu nenhum erro referente às quantidades consignadas nas notas fiscais listadas no levantamento de saídas, fls. 79 a 86, nem apontou uma possível nota fiscal não considerada no levantamento.
- 16- O contribuinte apresentou um documento, produzido após a fiscalização, atribuindo valores aos estoques iniciais e finais, desconsiderando a escrituração efetuada no seu livro Registro de Inventário.
- 17- Frisa que não desconsiderou as notas fiscais de entrada nºs 117053 e 117054, escrituradas à fl. 47 do livro Registro de Entradas nº 02, de acordo com o documento 05, anexado pelo autuado. A de nº 117053 não consta no levantamento das entradas do exercício, fls. 90 e 91, pois as mercadorias nela constantes não fizeram parte do levantamento. Na fl. 24, pode-se constatar que as mercadorias comercializadas através da nota 117053 foram: pregnyl 5000 UI 2 amps., Puregon 50 UI solução, Puregon 100 UI solução, Puregon 150 UI solução e Puregon 200 UI solução. As mercadorias levantadas no exercício de 2002, fl. 89, foram: Esmeron 50 mg, 12 amp., Herapina Sódica 5000 UI 5 amp, Norcuron 10 mg, a 10 amp., Orgalutran 0,25 mg 0,5 ml e Pavuon 4 mg 2 ml – 25 amp. Já a nota fiscal nº 117054, fl. 25, do processo, referente a compra de 20 unidades de Orgalutran 0,25 mg, 1 seringa, está relacionada no levantamento de entradas, à fl. 91 do PAF. Assim, não procede a alegação de que a desconsideração destas notas fiscais gerou a omissão de entrada.
- 18- Através da análise das notas fiscais de entrada, fls. 54 a 63, no campo “dados adicionais”, pode-se comprovar que os produtos obtiveram o benefício do crédito do PIS/COFINS, e fazem parte da lista de Produtos Positiva, “Crédito Presumido – Lei 10147/2000” ou “Base de Cálculo com dedução do PIS/COFINS – Conv. ICMS 24/01”. Com base nestas informações, identificou o percentual da MVA a ser aplicado.

Opina pela manutenção da autuação.

O presente processo foi diligenciado à inspetoria de origem, para que o auditor fiscal autuante fornecesse ao contribuinte a listagem da ABCFARMA, compreendendo o período autuado, com consequente reabertura do prazo de defesa, e nova manifestação do autuante.

O autuante cumpriu a diligência, entregando mediante recibo (fls. 563/564), a listagem da ABCFARMA, referente ao período de janeiro 2002 a julho 2003, contendo os preços dos medicamentos objeto do lançamento, relacionados nos demonstrativos de cálculo da antecipação tributária, (fls. 9 a 12 e 53 do PAF). Assim, foram entregues ao contribuinte, sob recibo, um total de 72 folhas englobando:

- a) 64 cópias xerografadas das revistas publicadas pela ABCFARMA, relativas aos meses da autuação, com exceção do mês de março de 2002, fornecidas pela Gerência de Substituição Tributária (GERSU);
- b) 08 cópias xerografadas de algumas folhas do mês de março de 2002, e folhas que contêm os medicamentos constantes nas notas fiscais deste mês, relacionadas no demonstrativo de cálculo da antecipação tributária, com o respectivo preço, enviadas pela ABCFARMA.

Também foram fornecidos, em meio magnético, CDR contendo 18 arquivos autenticados, relativos à totalidade das tabelas da ABCFARMA, que foram descompactados e abertos, confirmando a possibilidade de acesso às informações neles contidas.

Em virtude do encerramento das atividades da empresa, o patrono da empresa requer que todas as correspondências sejam encaminhadas para o seu escritório constante no rodapé da fl. 644.

O autuado manifesta-se fls. 647 a 661 e reitera os argumentos de nulidade, em virtude da ilegitimidade da lista de preços da ABCFARMA, como órgão competente para estabelecimento de preços máximos de venda a consumidor. Alega também cerceamento do direito de defesa, perguntando qual o teor da acusação da infração 01, desconhecendo a infração. Assevera que a autuante utilizou critérios diferentes na produção dos seus demonstrativos, no demonstrativo “Auditoria de Estoque”, utilizou MVA, já no demonstrativo “cálculo da antecipação tributária” se valeu da tabela da ABCFARMA, gerando uma total incompreensão da autuação. Como terceira preliminar aponta que houve erro na apuração do inventário de estoque inicial, já que a autuante o considerou zerado nos exercícios de 2001, 2002 e 2003. Argumenta que tal fato não condiz com a realidade, pois basta compulsar as notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias para se apurar o estoque inicial e final de cada exercício, sistemática que não foi utilizada pelo auditor fiscal, apesar de ele ter tido acesso a toda a documentação. Anexa tabela referente ao exercício de 2001, contendo todas as entradas e saídas e suas respectivas notas fiscais, para esclarecer qualquer dúvida quanto à existência de estoque inicial e final de cada exercício. Assim, entende que não resta dúvida sobre a necessidade da realização de diligência, para esclarecer os fatos imputados.

No mérito, aduz que na absurda hipótese de ser apreciado, inicialmente esclarece que comercializou nos anos de 2000 a 2003, produtos diretamente para hospitais e clínicas, conforme notas fiscais de venda em anexo (doc. 02 da defesa inicial). Assim, adquiriu os medicamentos diretamente do estabelecimento industrial e comercializou diretamente ao consumidor final. Diz que a SEFAZ, preocupada com essa questão, concedeu através de Regime Especial, metodologia específica para apuração da base de cálculo, para os estabelecimentos que operacionalizam dessa maneira. Dispõe que a aplicação da margem de valor adicionado deve ser feita com base no preço de aquisição, incluindo todos os descontos comerciais obtidos, e sobre esta aplicar-se-ia a MVA. Acosta cópia do citado regime concedido à empresa que se enquadra na mesma situação comercial. (doc. 03 da defesa inicial).

Em continuação, traz à baila os mesmos argumentos da defesa inicial.

Quanto às infrações 03, 04, e 05, além dos argumentos já manifestados na defesa inicial, aponta que passou despercebido ao autuante, o fato de que as operações comerciais que pratica tem como característica o relacionamento informal com os fornecedores, os pedidos de mercadorias são realizados pelo telefone ou em meio eletrônico, com o objetivo de tornar célere o

recebimento do produto. Ocorre que às vezes o produto remetido não se amolda às especificações solicitadas e após a conferência são devolvidos ao fornecedor com a mesma nota fiscal que amparou a remessa dos produtos – NF 018854 e NF 017802. Argumenta que a falta do registro da nota fiscal de aquisição e posterior emissão da nota fiscal de devolução o sujeitaria à penalidade de caráter formal, nunca exigência de imposto. Para comprovar as alegações, acosta cópias das notas fiscais, dos conhecimentos de transporte e declarações de fornecedor, asseverando que receberam mercadorias em devolução. Logo, tais notas fiscais devem ser excluídas do montante do débito. Formula pedido de diligência para apuração dos fatos relatados.

O autuante presta informação fiscal, fls. 685 a 719, ratificando a sua informação anterior, e acrescentando esclarecimentos nos pontos apresentados pelo contribuinte, somente com a apresentação da 2^a defesa.

Com relação à segunda preliminar de nulidade, alega que não assiste razão ao autuado sob a justificativa de que a infração 01 foi devidamente caracterizada, tendo sido apresentados todos os seus detalhes conforme atesta o próprio corpo do Auto de Infração, de forma que, no campo complementar de descrição da infração em comento, consta a informação de que o cálculo para apuração da diferença foi detalhado nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração, cujas cópias o autuado recebeu, conforme ciência de fls. 12 e 53, o que derruba qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa.

Especificamente a respeito do argumento da defesa de que foram utilizados critérios diferentes no Auto de Infração, afirma que, embora a regra para “medicamentos” seja sempre o PMC publicado, foi levada em consideração pela ação fiscal a previsão contida no inciso II do artigo 60 do RICMS/BA, ressaltando que, da diferença de entradas constatada por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, chega-se à conclusão de que a mercadoria encontrava-se no estabelecimento sem documentação fiscal.

Quanto à terceira preliminar de nulidade, do erro na apuração do inventário de estoque inicial, acrescentada somente agora, ressalta que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço, de acordo com o art. 330 do RICMS/97. Salienta que sua escrituração é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, de acordo com o art. 319 do mesmo regulamento. Assim, no trabalho realizado somente foram cumpridas as orientações próprias do roteiro de fiscalização – Auditoria de Estoques – e os dados constantes nas planilhas estão de acordo com os dados constantes no livro Registro de Inventário, conforme se pode conferir às fls. 119 a 135 do PAF. Assim, não se pode voltar ao tempo para refazer a contagem física das mercadorias existentes, e o contribuinte declarou o que possuía de estoque nos finais dos exercícios, ao escriturar o livro de Inventário. Destaca que durante a ação fiscal, em nenhum momento, foi levantada a questão de erro dos estoques. Também não se poderia apurar o estoque final do exercício através das notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, como deseja o autuado, pois dessa forma, a auditoria de estoques perderia a sua finalidade.

Ademais, alega que ainda que fosse possível se verificar erro na apuração do inventário de estoque inicial, tal equívoco jamais poderia ter sido cometido pelo autuante, mas sim pelo próprio contribuinte, que “inverte os papéis, atribuindo uma responsabilidade sua a um terceiro”.

Relativamente à infração 01, explica que a concessão do regime especial ao qual o autuado faz referência depende de prévia autorização, o que não é o caso da empresa, afirmando que tal tipo de regime só alcança os contribuintes que entraram com pedido de concessão com preenchimento dos requisitos respectivos, dependendo de análise da situação individual de cada contribuinte que o solicita, não havendo que se falar em princípio da isonomia no caso.

No que tange aos argumentos relativos às infrações 03, 04 e 05, aduz que o autuado não especifica quais seriam os erros cometidos pelo autuante, ressaltando que, em decorrência do fato da empresa não dispor de elementos suficientes para se insurgir contra os levantamentos quantitativos de estoques, resolveu a mesma desconsiderar a escrituração efetuada no seu livro fiscal Registro de Inventários, tendo apresentado um documento, elaborado após a autuação, atribuindo valores aos estoques iniciais e finais. Ainda, assevera que “não pode o autuado, somente agora, convenientemente após a ação fiscal, considerar dados diversos dos constantes no livro Registro de Inventários, relativos aos estoques finais dos exercícios. Tão certo é que houve irregularidades que, no Doc. 04 da defesa inicial aparecem estoques finais negativos”.

Quanto às notas fiscais de nºs 117053 e 117054, informa que a autuação não as desconsiderou, justificando que a primeira nota não consta do levantamento de fls. 90 e 91 pelo fato das mercadorias nela descritas não terem feito parte da auditoria de estoques realizada no exercício, e que a segunda está devidamente relacionada no levantamento de entradas, à fl. 91 do presente PAF.

A respeito da MVA aplicada no demonstrativo referente ao exercício de 2003, alega que, diferentemente do que aduz o autuado, pode-se comprovar, através da análise das notas fiscais de entrada (fls. 54 a 63), no campo “Dados Adicionais”, que os respectivos produtos obtiveram o aludido benefício, integrando, desse modo, a lista de Produtos Positiva.

Ademais, com relação à devolução das notas fiscais de nºs 18854 e 17802, afirma que “as informações são confusas e contraditórias”, ressaltando que a primeira não foi localizada em nenhum dos levantamentos fiscais e que a nota anexada à fl. 679 está ilegível, e que, quanto à nota de nº 17802, entende que tal documento fiscal quer referir-se à infração 02, na qual foi apurada falta de recolhimento da antecipação parcial em relação às notas fiscais 17802 e 18155.

No que se refere à juntada da cópia xerografada à fl. 678, nos termos da qual o fornecedor Target Indústria e Comércio Ltda. declara ter recebido a devolução completa da nota fiscal 18155 no dia 08/08/2005, informa que a nota fiscal de remessa foi emitida pelo fornecedor em 10/06/2005, ressaltando que uma nota de remessa jamais poderia dar trânsito a mercadorias dois meses após sua data de emissão. Já com relação à juntada da cópia da nota fiscal de pequeno porte 529 à fl. 682, informa que não há referência à nota fiscal de origem, demonstrando que o autuado “não conseguiu comprovar devolução alguma”.

Ante o exposto, opina pela manutenção da ação fiscal.

VOTO

Inicialmente nego o pedido de diligência ou de revisão fiscal por estranho ao feito, formulado pelo contribuinte, haja vista que os elementos constantes do PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor. Ademais, o sujeito passivo não demonstrou a necessidade de sua realização com qualquer elemento que dispusesse para tal fim, não atendendo ao disposto no art. 145 do RPAF/99: “O interessado, ao solicitar a produção de prova ou realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”.

Verifico da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF/99, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário das infrações imputadas, bem como através de diligência, foi entregue ao contribuinte, mediante recibo (fls. 563/564), a listagem da ABCFARMA, referente ao período de janeiro 2002 a julho 2003, contendo os preços dos medicamentos objeto do lançamento, relacionados nos demonstrativos de cálculo da antecipação tributária, (fls. 9 a 12 e 53 do PAF). Também foi fornecido, em meio magnético, CDR contendo 18 arquivos autenticados, relativos à totalidade das tabelas da ABCFARMA, que foram descompactados e abertos,

confirmando a possibilidade de acesso às informações neles contidas, o que saneou a irregularidade processual, com a consequente reabertura do prazo de defesa.

Outrossim, verifico que o lançamento contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, as infrações e o infrator, não havendo qualquer das razões elencadas no art. 18 do RPAF/99, para que sua nulidade seja declarada por este órgão julgador.

Quanto às demais alegações de nulidade, serão apreciadas quando for analisado o mérito da infração 01, eis que especificamente a ela se reportam.

No mérito, a infração 01 decorreu do recolhimento do ICMS antecipado a menor, em razão de erro na determinação da base de cálculo, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de medicamentos, em outras unidades da Federação, tais como São Paulo, Estado que denunciou o Convênio ICMS 76/04, a partir de 01.11.97, Ato Cotepe ICMS 15/97, e que estão relacionados no Anexo 88 do RICMS/97.

À época da ocorrência dos fatos geradores a empresa autuada tinha como objeto social o comércio varejista de produtos anestésicos e cirúrgicos, posteriormente modificando-o para comércio varejista de confecções, artigos do vestuário e complementos.

Verifico que o procedimento fiscal contém, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do imposto, ensejando a permissão para que o contribuinte pudesse exercer plenamente o seu direito de defesa, o que o fez, por conhecer o teor da acusação, cuja base de cálculo também se encontra demonstrada de forma inequívoca nas planilhas de fls. 09 a 12 do PAF.

Saliente-se que o sistema de emissão de auto de infração traz um texto padrão para descrever cada infração, mas disponibiliza um campo para que se faça o complemento, caso necessário. Neste campo foi observado que houve um recolhimento a menos e o cálculo para a apuração da diferença foi detalhado nos demonstrativos anexos ao auto de infração, cujas cópias o contribuinte recebeu, conforme ciência às fls. 12 e 53, descaracterizando qualquer alegação de cerceamento de defesa. Tanto assim, que o contribuinte pode discorrer de forma ampla a sua impugnação.

O autuante considerou a base de cálculo a partir do preço máximo de venda a consumidor, sugerido ao público, pelo estabelecimento industrial (PMC), publicado pela ABCFARMA, de acordo com o que dispõe os Convênios ICMS nºs 76/94 e 25/01. Observou que os DAEs relativos às parcelas recolhidas pelo contribuinte foram emitidos com o código de receita equivocado – 1006.

O cálculo da antecipação tributária, exercício de 2002, encontra-se na planilha de fls. 09 a 12, com cópias das notas fiscais de aquisição às fls. 13 a 51 do PAF, e o do exercício de 2003, à fl. 53, com cópias das notas fiscais, fls. 54 a 63 do PAF, tendo o autuante, corretamente, observado a redução de 10% na base de cálculo.

De acordo com o artigo 371 do RICMS/97, “nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, (...) o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação...”.

A defesa prende-se, à forma de apuração da base de cálculo do ICMS, uma vez que o autuado argumentou que, adquire as mercadorias junto aos fabricantes, pelo valor efetivamente praticado, e que deveria ser aplicado apenas a MVA prevista, ou seja, deveria ser aplicada a regra do artigo 61, inciso II e § 2º, inciso I, do RICMS/97, para a apuração da base de cálculo do ICMS, qual seja, o percentual de 60,07%, a título de MVA, incidente sobre o valor da nota fiscal, e não o preço constante em revistas especializadas (ABCFARMA,), como efetuado pelo preposto fiscal.

O RICMS/97, no inciso I do § 2º do artigo 61, determina que:

Art. 61. (omissis)

§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:

I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS nº 4/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo para fins de substituição tributária, em 10%, não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7%.

Por sua vez, o Convênio ICMS nº 76/94 e suas alterações posteriores determinam que:

Cláusula segunda *A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.*

§ 1º - Inexistindo o valor de que trata o "caput", a base de cálculo será obtida tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carroto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de (...):

(...)

§ 4º - A base de cálculo prevista nesta cláusula será reduzida em 10% (dez por cento), não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7% (sete por cento).

Verifico, da análise dos autos, que o autuante utilizou a fórmula prevista no *caput* da Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 76/94, pois os produtos têm seus preços publicados em Revista especializada, e aplicou o redutor de 10% determinado no § 4º da mencionada Cláusula segunda, consoante planilhas de fls. 09 a 12, adrede mencionadas. Somente inexistindo tal valor é que deveria ser adotado o preço do remetente das mercadorias adicionado das despesas de frete e seguro e da margem de valor agregado, deduzido o percentual de 10%.

Sendo assim, entendo que o valor ora exigido foi calculado de acordo com a legislação em vigor e a jurisprudência deste CONSEF e, para ilustrar, trago à colação o voto da ilustre Conselheira Sra. Verbena Matos de Araújo, prolatado no Acórdão CJF nº 0394-11/03:

VOTO

Neste Recurso Voluntário o recorrente repete a sua defesa apresentada anteriormente sem acrescentar nenhum novo fundamento, como já observado pelo Parecer PGE/PROFIS.

O recorrente deixou de observar as regras para a substituição tributária dos medicamentos adquiridos em outras unidades da Federação, ocasionando, assim, um recolhimento a menos do imposto devido.

Ocorre que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é o valor correspondente ao preço constante da tabela sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme previsto no Convênio ICMS nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.

Nesta autuação, como já afirmado pelo relator de 1ª Instância, cumpriu-se o disposto na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, haja vista que foi utilizado o preço

máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelos estabelecimentos industriais, constantes das tabelas de preços publicadas em revistas especializadas.

Pelo exposto, concordo com o Parecer exarado pela representante da PGE/PROFIS e Nego Provimento ao Recurso Voluntário, uma vez que não há qualquer ilegalidade na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS substituição, pois a mesma foi calculada corretamente de acordo com o Convênio nº 76/94, combinado com o artigo 61, I do RICMS/BA.

Transcrevo ainda, parte da decisão mais recente, emanada no Acórdão CJF – 103/12-07, deste CONSEF:

“Quanto ao mérito da autuação, de igual modo, não merece qualquer reparo a Decisão de 1º grau. O lançamento em discussão, quanto à base de cálculo, tomou por fundamento as disposições da legislação tributária que regem a matéria, mas especificadamente o art. 23, § 3º, da Lei nº 7.014/96, com disposição correspondente no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, em conformidade com as disposições normativas citadas, é o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

A primeira hipótese prevista no dispositivo transscrito acima não se aplica ao caso em tela, pois não temos mais preço de medicamento fixado por órgão competente. Aplica-se, então a norma que estabelece que a base de cálculo da substituição tributária deve ser apurada com base nos preços sugeridos pelo fabricante, como acertadamente fez o autuante, não havendo o que se falar em pauta fiscal e nem em descontos incondicionais.

Destaco, ainda, que a legislação acima indicada, concede, em função dos eventuais descontos que podem ocorrer nas fases posteriores de revenda das mercadorias, a redução de 10% da base de cálculo do ICMS devido por substituição, prevista, também, no art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, norma que tem por fundamento de validade as disposições dos Convênios ICMS 76/94 e 4/95. Improcedem, portanto, as alegações recursais quanto à invalidade da base de cálculo utilizada no lançamento em discussão. Importante ressaltar que o plenário do STJ, no RMS 21844-SE, assentou entendimento no sentido da legalidade da base de cálculo apurada através dos preços divulgados pela revista “ABCFARMA”, conforme abaixo transcrito:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA “ABCFARMA”. PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. LEGALIDADE.

I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente. (SS-AgR 1307/PE, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, DJ de 11.10.2001).

II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando “de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido”.

III - “Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária.” (RMS nº 20.381/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 03/08/2006)

IV - Recurso ordinário improvido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário

em mandado de segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator.”

Destaco, por fim, que se não houvesse preço sugerido pelo fabricante, caberia a utilização do critério sugerido pelo contribuinte / recorrente, ou seja, a base de cálculo da ST corresponderia ao valor da mercadoria, acrescido do IPI, frete e/ou carreto e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionando-se a esse montante a MVA prevista na legislação, tudo nos termos do § 1º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 76/94. Considerando que no caso em lide há o preço sugerido, não se pode acatar a tese defensiva.”

Quanto ao mencionado inciso XV do art. 61 do RICMS/97, este foi introduzido pela Alteração nº 81, Decreto nº 10.156, de 13/11/06, efeitos a partir de 14/11/06, posterior à ocorrência dos fatos geradores aqui apontados.

Outrossim, não é a ABCFARMA que estabelece os preços máximos de venda a consumidor (PMC). Ela, entre outras entidades, só publica a lista de preços sugerido ao consumidor pelo laboratório fabricante. O preço máximo de venda a consumidor foi sugerido pelo laboratório fabricante, que, inclusive, tem a faculdade de escolher a entidade para fazer esta publicação.

Ressalto que este Conselho de Fazenda tem se manifestado de igual forma, a exemplo dos Acórdãos CJF 0010-11/07; CJF 0155-11/07; CJF 213-11/07; CJF 224-11/07.

Em conclusão, estando as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pela legislação interna do ICMS (art. 353, II, “13” do RICMS-BA), procedentes de estado da federação não signatário do Convênio 76/94, por força do art. 371 do mesmo diploma legal, o autuado estava obrigado ao recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, relativamente aos medicamentos adquiridos.

A alegação de que as operações estariam amparadas pelas exceções previstas nos incisos IV e VII do art. 355 do RICMS/97, carece de fundamentação, pois as mercadorias foram adquiridas pelo autuado e só, posteriormente, foram destinadas a clínicas e hospitais, como comprovam as notas fiscais acostadas ao processo. O autuado poderá solicitar o ressarcimento do imposto recolhido a mais, conforme previsto no § 6º do art. 359 do RICMS vigente.

Infração mantida.

Na infração 02, o autuado insurge-se quanto à inclusão da nota fiscal nº 18854 alegando que a mercadoria fora devolvida através da própria nota fiscal; e da nota fiscal nº 17802, em que teria havido a emissão de nota fiscal de devolução da mercadoria, portanto não estariam sujeitas ao pagamento da antecipação parcial do ICMS.

Compulsando os elementos constantes dos autos verifico que, não há comprovação da devolução das mercadorias constantes da nota fiscal nº 18854. Contudo, restou comprovada que as mercadorias mencionadas na nota fiscal nº 17802, fl. 65, foram devolvidas, devendo ser abatido o valor de R\$ 102,80. Assim, o cálculo da infração fica assim demonstrada: (R\$ 851,76 – R\$ 102,80) – ICMS recolhido de R\$ 569,86, resulta na diferença a recolher de R\$ 179,10.

Infração procedente em parte.

Passando à análise das infrações seguintes, verifico que o contribuinte não especificou quais seriam os erros cometidos pelo autuante, na elaboração da Auditoria de Estoques. Assim, tenta o sujeito passivo que seja desconsiderada a escrituração efetuada no seu livro fiscal Registro de Inventário, tendo apresentado um documento, elaborado após a autuação, atribuindo valores aos estoques iniciais e finais.

Entendo que a apresentação de documentos, em momento posterior à ação fiscal, não invalida a escrituração do livro Registro de Inventário, que destina-se a arrolar, pelos valores e com especificações que permitam a perfeita identificação das mercadorias, matérias-primas, produtos

intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, existentes no estabelecimento, na data do balanço, de acordo com o art. 330 do RICMS/97, sob a inteira responsabilidade do contribuinte.

Ademais, o autuante cumpriu as orientações próprias do roteiro de fiscalização, e as informações dos estoques iniciais e finais foram extraídas do livro Registro de Inventário, conforme fls. 119 a 135 do PAF. Não poderia ter apurado o estoque final dos exercícios através das notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, pois desse modo a Auditoria de Estoques perderia sua finalidade, já que estaria na realidade sendo efetuado ajustes na movimentação de mercadorias da empresa.

Na infração 03 foi apurada a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, de medicamentos.

Neste caso deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal.

O demonstrativo de Auditoria de estoque, referente ao exercício de 2001, encontra-se à fl. 76 (exercício de 2001), 89, (exercício de 2002), 99 (exercício de 2003), e o levantamento de saídas, entradas e o levantamento do preço médio, às fls. 77 a 88; 90 a 98, e 100 a 105, relativos aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, respectivamente.

A base de cálculo, de forma correta foi encontrada baseando-se no valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria. (Art. 60, II, “b” do RICMS/97).

O autuado trouxe em sua peça de defesa o documento 04, de fl. 524, no qual elaborou o estoque inicial, entrada e saída de medicamentos nos exercícios de 2000 a 2003, sem trazer qualquer elemento de comprovação do cometimento de equívocos por parte do auditor fiscal ao elaborar a Auditoria de Estoque. Trata-se de um documento produzido unilateralmente pela empresa, sem a apresentação de qualquer lastro documental, por conseguinte inválido para produzir a desconstituição do lançamento efetuado.

Ademais, o livro Registro de Inventário é um livro fiscal obrigatório, que se destina a escrituração dos estoques existentes à época dos balanços, e deve retratar os estoques existentes nas datas consideradas (inicio e final de cada exercício financeiro), consoante disposto no art. 330 do RICMS/97.

Verifico que no exercício de 2002, a nota fiscal nº 117053, de fl. 24, não foi considerada no levantamento de entradas pois as mercadorias nela constantes não fazem parte da auditoria de estoques naquele exercício, o que pode ser constatado na auditoria de estoque de fl. 89, não assistindo razão a impugnação do contribuinte.

Quanto à nota fiscal nº 117054, de fl. 25, encontra-se devidamente relacionada no levantamento de entradas, à fl. 91 e refere-se à aquisição de 20 unidades de orgalutran 0,25 mg, 1 seringa.

Refuto ainda a alegação de que a MVA a ser aplicada no exercício de 2003 deveria ser de 50,9% em virtude de os produtos não terem obtido o benefício da outorga de crédito do PIS/COFINS, vez que consta nos “dados adicionais” das notas fiscais de aquisições de fls. 54 a 63 do PAF, que aqueles produtos obtiveram o referido benefício, conforme declaração “Crédito Presumido – Lei 10247/2000” ou “Base de Cálculo com Dedução do PIS/Cofins – Conv ICMS 24/01”. Deste modo, a aplicação da MVA de 56,78% foi correta.

Infração mantida.

A infração 04 está diretamente relacionada com a anterior e está sendo exigido o imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, previsto no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo a título de crédito fiscal.

Os cálculos encontram-se às fls. 76, 89 e 99, referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, respectivamente.

O contribuinte não apresentou em sua defesa qualquer elemento capaz de elidir o cometimento da infração, devendo ser aplicado o disposto no art. 143 do RPAF/99: “a simples negativa do cometimento da infração não tem o condão de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Infração mantida.

A infração 05, refere-se à omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2004, quando a empresa mudou o objeto social, passando a comercializar confecções e artigos do vestuário.

O demonstrativo de Auditoria de estoque foi anexado à fl. 106, e os demais levantamentos, tais como de entradas, saídas, às fls. 107 a 114. O preço unitário está demonstrado às fls. 115 e 116, e corresponde ao praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, em conformidade com o disposto no art. 60, II, “a” do RICMS/97.

A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Infração mantida.

As infrações 06, 07 e 08 foram reconhecidas pela empresa, que não se insurgiu contra o lançamento fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE EM RELAÇÃO À INFRAÇÃO 1.

Esta infração acusa o recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na apuração da base de cálculo, referente às aquisições interestaduais de MEDICAMENTOS, mercadoria enquadrada no regime da Substituição Tributária.

Conforme descrição no relatório e apreciação da nobre Relatora, tomo como base os seguintes pressupostos, em relação às operações com as mercadorias objeto da autuação:

- 1) Todas as mercadorias foram adquiridas no Estado de São Paulo, conforme cópia das notas fiscais às fls. 13 a 63, que denunciou o Convênio ICMS 76/04 a partir de 01/11/97 (ATO 15/97);
- 2) Todas as mercadorias adquiridas foram comercializadas diretamente para hospitais e clínicas, fato comprovado por meio de notas fiscais emitidas de forma seqüenciada no período fiscalizado, conforme cópias acostadas com a defesa às fls. 207 a 518;
- 3) O autuado alegou que apurou a base de cálculo do ICMS por antecipação das mercadorias adquiridas, tomando como base o valor da operação e adicionou a MVA prevista no Anexo 88 do RICMS/BA. Este fato não foi contestado pela fiscalização.

O cerne da questão é que o valor exigido decorre da diferença da base de cálculo, pelo fato de que na apuração do ICMS devido por antecipação:

- a) a fiscalização levou em conta o Preço Máximo de Venda a Consumidor (PMC) publicado pela ABCFARMA (com redução de 10%);
- b) o contribuinte tomou como base o VALOR DA OPERAÇÃO (compra), adicionando a MVA prevista no Anexo 88 do RICMS/BA.

Preliminarmente, conforme apreciado pela Relatora, sendo as mercadorias originárias do Estado de São Paulo e aquele Estado denunciado o Convênio ICMS 76/94, os remetentes das mercadorias (medicamentos) localizados naquele Estado não estavam obrigados a fazer retenção do ICMS nas operações de venda a contribuintes localizados no Estado da Bahia. Neste caso, o imposto foi pago antecipado pelo adquirente, que é o estabelecimento autuado, na condição de contribuinte substituto, em relação “às suas operações e nas operações subsequentes” de acordo com o disposto no art. 371 do RICMS/97, encerrando a fase de tributação das mercadorias.

Com relação às operações com mercadorias objeto da autuação, relativo aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2002 e 2003, o art. 359, § 6º do RICMS/BA, com redação dada pelo Dec. nº 8.375/02 e efeitos a partir de 01/01/03, estabelece que:

§ 6º Nas operações com produtos farmacêuticos e demais produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353, realizadas por estabelecimento atacadista ou distribuidor com destino a hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e congêneres, assim como para órgãos da administração pública federal, estadual ou municipal, tendo o imposto a eles relativo sido retido ou antecipado na operação imediatamente anterior, o contribuinte poderá requerer da Gerência de Substituição Tributária autorização visando a recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tiver realizado, proporcionalmente às quantidades saídas, devendo essa recuperação ser documentada em Nota Fiscal emitida especialmente nesse sentido.

A redação originária deste parágrafo, vigente até 31/12/02, estabelecia que o contribuinte nas mesmas condições acima descritas, poderia “requerer regime especial” visando a recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tivesse realizado.

Pelo regramento acima exposto, entendo que o legislador procurou estabelecer uma carga tributária diferenciada em relação às compras de medicamentos comercializados diretamente para revendedores (redistribuidores, farmácias, etc) e para hospitais, clínicas e órgãos da administração pública. Isso porque, quer o imposto tenha sido retido pelo fabricante (Convênio ICMS 76/94) ou antecipado pelo distribuidor (art. 371 do RICMS/BA), deve se levar em conta, em relação às operações de revenda, uma MVA, que englobe as margens de lucro de toda cadeia de valor da comercialização, ou seja, do fabricante, do distribuidor e da farmácia, que resulta no preço de varejo, que é o PMC sugerido pelo fabricante.

Já nas operações de venda destinadas a hospitais e clínicas, elimina-se uma etapa da cadeia de valor do produto, visto que não é comercializado em unidades, como ocorre nas farmácias, mas sim em quantidades significativas (atacado), sendo que os hospitais/clínicas faturam os medicamentos dentro da prestação do serviço, que não constitui fato gerador do ICMS. Da mesma forma, quando vendido para a administração pública, não há revenda do produto, o que elimina também uma etapa da cadeia de valor na comercialização do produto, não podendo ser considerado o PMC na apuração do ICMS-ST destas operações tendo em vista que nestas operações não são praticados os preços do varejo (PMC).

Pelo exposto, considerando que as mercadorias objeto da autuação foram revendidas exclusivamente a hospitais e clínicas (fato comprovado) e o ICMS pago por antecipação foi apurado considerando o VALOR DA OPERAÇÃO, adicionado o MVA previsto no Anexo 88 do RICMS/BA, aplicando a regra prevista no art. 359, § 6º do RICMS/BA. Caso mantido a exigência fiscal, é assegurado ao contribuinte o direito de recuperar a diferença do ICMS exigido, que corresponde a diferença entre a base de cálculo apurada pela fiscalização com base no PMC e a que efetivamente foi apurada pelo contribuinte (VALOR DA OPERAÇÃO + MVA), bastando para

isso formalizar um requerimento a Gerência de Substituição Tributária. Em outras palavras, o mesmo valor que está sendo exigido neste Auto de Infração, é assegurado ao contribuinte o direito de recuperar, o que me parece um contra senso.

Por outro lado, o art. 61, XV do RICMS/BA, estabelece que:

XV - nas operações com medicamentos, realizadas por contribuintes atacadistas que efetuam vendas exclusivamente para hospitais, clínicas e órgãos públicos, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 88.

Embora esta regra só tenha sido inserida no Regulamento a partir da edição do Decreto nº 10.156 de 13/11/06, com efeitos a partir de 14/11/06, constata-se que o legislador procurou diferenciar a carga tributária na comercialização de medicamentos efetuados exclusivamente para hospitais, clínicas e órgãos públicos, que se aplica aos fatos discutidos nesta autuação, determinando que a base de cálculo do ICMS para fins de antecipação do pagamento na entrada de medicamentos no estabelecimento revendedor é o valor da operação própria realizada fornecedor, acrescido da MVA (além de seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente), que o contribuinte alega ter utilizado no cálculo do ICMS-ST pago e que não foi contestado pela autuante. Neste caso, entendo que mesmo que esta regra tenha sido inserida em momento posterior ao da ocorrência dos fatos geradores, a mesma deve ser aplicada às operações com as mercadorias que foram objeto da autuação, haja vista que a mudança na legislação procurou corrigir uma distorção existente para promover uma carga tributária mais justa nas operações de comercialização de medicamentos quando feitos exclusivamente para hospitais, clínicas e órgãos da administração pública.

Pelo exposto, entendo que não resta devido qualquer valor na infração 1 do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206769.0004/06-2, lavrado contra **KALLA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES E ART. DE VESTUÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 28.836,82**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 20.838,22, 50% sobre R\$ 283,78 e de 70% sobre R\$ 7.714,82, previstas no art. 42, I, “b”, 1, II, “a” e “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 99,28**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE – INFRAÇÃO 1

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR