

**PROCESSO** - A. I. N° 206855.0005/07-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF n° 0206-01/08  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 16/06/2009

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0133-11/09

**EMENTA:** ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. NOVA DECISÃO. Reformada a Decisão de primeira instância que concluiu pela nulidade do procedimento em virtude de vícios da autuação, relativa à primeira infração. Constatado que o PAF está revestido das formalidades legais, devolvam-se os autos ao órgão prolator da Decisão reformada para apreciação das razões de mérito. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, item 1, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, impetrado pela 1<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão n° 0206-01/08, que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual exige o ICMS no valor total de R\$1.362.857,13, diante da constatação de quatro infrações, sendo objeto de Recurso de Oficio apenas a primeira infração, a qual exige o ICMS por antecipação, no valor de R\$ 936.041,08, acrescido da multa de 60%, em razão de recolhimento a menor decorrente de erro na aplicação da alíquota, na determinação de 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/ou do exterior relacionadas no anexo 88 [artigo 353, II, do RICMS/BA], nos meses de agosto de 2005 a dezembro de 2006, consoante demonstrativos às fl. 11 a 374 dos autos.

A Decisão recorrida considerou subsistentes os itens 2 a 4 e julgou nula a infração 1, recomendando à autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, diante das seguintes razões:

*“No que concerne à infração 01, verifico que o autuado rechaçou a acusação fiscal, apresentando na peça de defesa as suas alegações quanto aos cinco itens englobados na autuação, conforme destacado em negrito, cuja contestação do autuante para ratificar a autuação se deu da seguinte forma:*

**1. Inobservância do Regime Especial autorizativo do Termo de Acordo para aproveitamento da redução da base de cálculo em 18,53%.**

*Neste item, o autuante apurou o imposto antecipado do período de outubro de 2005 até 11/12/2005, pela utilização indevida da redução de 18,53% por parte do autuado.*

**2. Erros nos levantamentos dos resarcimentos previstos no artigo 359,§6º, do RICMS/BA.**

*Neste item, o autuante identificou erros que implicaram no ressarcimento indevido, em valores substanciais.*

**3. Da Redução de 10% da Base de Cálculo.**

*Neste item, o autuante apurou o imposto utilizando o PMC com a redução da base de cálculo.*

**4. Da Alíquota de 12% nas Vendas Interestaduais.**

*Neste item, a autuação identificou a aplicação da alíquota de 12% sobre a base de cálculo da antecipação, por se tratar de vendas interestaduais, entendendo que o correto é aplicar sobre tal base de cálculo a alíquota*

vigente para as operações internas na unidade da Federação de destino (17%), conforme cláusula terceira do Convênio nº. 76/94, procedimento que adotou na autuação.

##### **5. Da Aplicação da MVA às Entidades Hospitalares e Congêneres.**

Neste item a autuação entendeu que as três entidades, Associação Piauiense de Combate ao Câncer, Fundação Benjamim Guimarães e UNIMED Sergipe – Cooperativa de Trabalho Médico, são distintas daquelas relacionadas no § 6º do artigo 359 do RICMS/BA, ou seja, não são entidades hospitalares, estando correto o cálculo da antecipação do imposto com base no PMC.

Como se verifica, para determinar a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no artigo 353, II, do RICMS/BA, a autuação arrolou diversos itens que prescindem de uma análise mais acurada, a fim de se determinar a existência de relação entre tais itens e a acusação fiscal, melhor dizendo, no intuito de identificar se tais itens não dizem respeito a infrações de natureza diversa da apontada no Auto de Infração em exame.

O que se observa dentre os diversos itens acima referidos é a existência de situações de saídas (vendas) com situações de entradas (aquisições), para exigência do imposto antecipado referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no artigo 353, II, do RICMS/BA.

Assim é que, dentre os cinco itens acima destacados em negrito, os únicos que podem ter repercussão na apuração do imposto devido por antecipação de que cuida o Auto de Infração em discussão, são os itens 1, 2 e 3, haja vista que podem afetar diretamente a apuração do imposto. Explicando: os itens 1 e 3 pela possibilidade de redução da base de cálculo, aplicável, inclusive, no caso de antecipação do imposto. O item 2, pela possibilidade de utilização do valor resarcido para abatimento do imposto devido por antecipação.

No que concerne aos itens 4 e 5, não vislumbro qualquer relação com a exigência fiscal, haja vista que cuidam de saídas interestaduais (vendas) de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto é devido ao Estado de destino, significando dizer que o Estado da Bahia não figura no pólo ativo da relação jurídica tributária, para exigir o imposto. Trata-se, no caso, de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia.

Cumpre registrar que a matéria de que cuida este item da autuação, ainda na fase de instrução foi discutida em Pauta Suplementar, a fim de se determinar a realização de diligência no sentido de esclarecer os diversos itens destacados na impugnação, tendo a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, afastado a possibilidade de sua realização, em decorrência da impossibilidade de expurgar os itens sem afetar o lançamento em sua essência.

Na realidade, o que se observa é que o na autuação foram utilizadas as planilhas criadas pelo próprio autuado, tendo o autuante esclarecido que procedeu as correções necessárias, no curso da ação fiscalizadora.

Ocorre que, as planilhas criadas pelo contribuinte contêm imprecisões que não permitem a sua utilização como base para elaboração da peça acusatória, por não ser possível determinar a natureza da infração e o montante do débito tributário efetivamente devido, conforme acima explicitado.

Assim, considerando que as incorreções existentes não podem ser sanadas ou suprimidas, haja vista que implicaria na mudança do fulcro da autuação, este item da exigência fiscal é nulo, conforme o artigo 18, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

A teor do artigo 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas.”

A JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, conforme previsto pelo art. 169 do RPAF/BA.

Foi apensado, às fls. 776 a 780 dos autos, manifestação do autuante, na qual ressalta que, das 17 parcelas atinentes à infração 1, no total de R\$936.041,08, o autuado reconheceu 12 parcelas, no valor de R\$535.344,60, equivalente a 60% da infração, mediante pedido de parcelamento de débito, sob Protocolo nº 78608-0, de 24/01/08, nos termos do art. 1º, § 1º, inciso I, do Decreto nº 8.047/2001.

Em seguida, explica que a infração 1 é composta de duas partes, a saber:

Primeira parte:

Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, em caso de erro na apuração dos valores do imposto, ou seja: em caso de erro na apuração por ter calculado equivocadamente os valores atinentes aos itens:

Débito:

VALOR A ANTECIPAR DOS MEDICAMENTOS DA LISTA POSITIVA  
VALOR A ANTECIPAR DOS MEDICAMENTOS DA LISTA NEGATIVA  
VALOR A ANTECIPAR DOS MEDICAMENTOS DA LSITA NEUTRA

Crédito:

SAÍDAS DESONERADAS (RESSARC. POR VENDAS A ÓRGÃOS PÚBLICOS)  
RESSARCIMENTO (POR VENDAS A HOSPTAIS, CLÍNICAS, PRONTO-SOCORRO, ETC)

Segunda parte:

Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, em caso de erro na apuração dos valores do imposto, ou seja: em caso de erro na apuração por ter utilizado a MVA para calcular o valor a ser antecipado, quando o correto seria usar o PMC, já que as vendas foram efetivadas para entidades não hospitalares.

Assim, segundo o autuante, restou comprovado que, nas duas partes, a infração é a mesma: RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS POR ANTECIPAÇÃO, EM CASO DE ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO.

Ressalta o autuante que os itens 04 e 05 não cuidam de saídas interestaduais, como entendeu a JJF, mas, sim, de recolhimento a menor de ICMS por antecipação, em caso de erro na apuração dos valores do imposto, ou seja: pela utilização indevida de MVA, quando o correto seria utilizar-se do PMC, já que os produtos foram vendidos para pessoas distintas daquelas relacionadas no § 6º do art. 359 do RICMS/BA.

Aduz o autuante que o tema do referido item 4 (Da alíquota de 12% nas Vendas Interestaduais) já tinha sido abordado, explicitado, dissecado na informação fiscal, bem como ao comentar a segunda parte da infração, algumas linhas antes, conforme a seguir:

*"ALEGOU QUE NO CÁLCULO DO IMPOSTO A ANTECIPAR DEVERIA TER SIDO APLICADA A ALÍQUOTA DE 12% SOBRE A BASE DE CÁLCULO DA ANTECIPAÇÃO, E NÃO OS 17% REGULARMENTE PREVISTOS, QUANDO OS PRODUTOS FOSSEM VENDIDOS PARA OUTROS ESTADOS."*

Sustenta o autuante que tal alegação não tem nenhum fundamento, pois se trata de antecipação do imposto sobre produtos adquiridos e não sobre vendas desses mesmos produtos. Salienta que as operações de saídas listadas no demonstrativo apenas objetivam provar que os produtos foram vendidos a entidades não hospitalares, bem como rastrear as respectivas notas de entradas, no intuito de saber o montante do imposto que foi antecipado, para em seguida proceder à apuração da diferença entre o valor encontrado com a MVA e aquele obtido com o PMC. Ressalta que o autuado reconheceu que o cálculo de antecipação deveria ter sido feito utilizando-se o PMC e não a MVA.

Quanto ao item 5 (Da aplicação da MVA às Entidades Hospitalares e Congêneres), destaca que também não versa sobre saídas interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como entendeu a JJF, e sim sobre cobrança da diferença do ICMS por antecipação realizada a menor, em face de utilização da MVA quando o correto seria o PMC, consoante demonstrativos às fls. 361 a 365.

Assim, o autuante entende que restou provado que os itens 4 e 5 têm total relação com a exigência fiscal, tendo o relator da JJF se equivocado. Destaca ainda que o autuado não alegou dificuldades para entender a autuação, exercendo sua defesa sem jamais ter pleiteado a nulidade da infração, tendo contestado apenas, diferenças de valores, sem nunca ter afirmado a inexistência da mesma.

Instado a se manifestar sobre o expediente promovido pelo autuante, o sujeito passivo, às fls. 802 a 807, através de suas advogadas legalmente estabelecidas, sustenta que, "A análise da infração I em conjunto com os fundamentos apresentados na Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal demonstram a nulidade desta infração, não devendo prosperar a manifestação fiscal ora guerreada". Em seguida, tece considerações sobre o instituto da nulidade e cita súmula do CONSEF nesse sentido.

Sustenta ainda que, por ser matéria de ordem pública, a nulidade deve ser conhecida de ofício pela Administração, independentemente de ter sido ou não suscitada pelo contribuinte.

Assim, segundo o sujeito passivo, como as incorreções existentes não podem ser sanadas ou suprimidas, pois afetaria o lançamento em sua essência, conforme Decisão unânime proferida pela 1ª JJF discutida em Pauta Suplementar, a nulidade da infração 1 deve ser reconhecida, tendo em vista a impossibilidade de determinar a natureza da infração e o montante do débito tributário, se devido, uma vez que as planilhas apresentadas não servem para sustentar o Auto de Infração lavrado.

A PGE/PROFIS, às fls. 812 e 813 dos autos, chamada a opinar em relação à “Manifestação do Autuado”, aduz que seu opinativo ficará adstrito às questões ligadas à harmonização do procedimento para que ele atinja o seu termo imune de vícios.

Em seguida, aduz que o autuante não é parte no procedimento, não lhe competindo se manifestar espontaneamente, de ofício, em relação a decisões emanadas da JJF. Porém, tendo em vista o conteúdo técnico e informativo de suas manifestações, que analisam o mérito da questão com riqueza de detalhamento técnico, inclusive, indicando a existência de Parcelamento de Débito (não considerado) relacionado ao item do lançamento que fora anulado, sugere que a Câmara de Julgamento Fiscal recepcione o material como um Memorial Informativo, que servirá aos objetivos de alcance da verdade material acerca das circunstâncias do lançamento tributário, em sede da análise do Recurso de Ofício.

Neste diapasão, entende o opinativo que a primeira providência a ser adotada seria a de apuração da extensão da assunção da dívida, parcelamento e pagamento de débito confessado no âmbito da infração 01, para que se possa restringir o alcance da matéria que poderia ainda ser discutida vis a vis ao seu correspondente em valor do débito não assumido.

Cumprido esse mister, entende a PGE/PROFIS que o acerto da JJF, quanto a anulação da Infração 1, deveria ser objeto de nova análise, no âmbito da segunda instância administrativa, por força do Recurso de Ofício, e a réplica do autuado à manifestação do autuante, quanto a nulidade que se discute, pelo princípio do contraditório e da ampla defesa, também, deveria ser recepcionada como Memorial elaborado pela defesa. Neste diapasão, atingiríamos a “paridade de armas” no procedimento, fundamental para salvaguardar os princípios retro elencados.

## VOTO

Da análise do Recurso de Ofício interposto, restrito unicamente à infração 1, a qual foi julgada nula, sob a justificativa de não ser possível determinar a natureza da infração e o montante do débito tributário efetivamente devido, devo ressaltar que, independentemente das manifestações procedidas pelo autuante e pelo autuado, às fls. 775 a 780 e 802 a 807, verifico que a Decisão recorrida incorreu em erro ao considerá-la nula, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, a qual foi exercida plenamente, estando a referida infração devidamente demonstrada e documentada, senão vejamos:

- A primeira infração decorre da constatação de que o contribuinte *“Efetuou o recolhimento do ICMS a menos 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/ou do exterior relacionadas nos anexos 69 e 88”*.
- Verifico que a aludida infração 01 comprehende do acerto de contas, realizado mensalmente, em decorrência do refazimento do cálculo da apuração da antecipação do ICMS em razão de:  
**a)** lançamentos a débito de medicamentos inseridos na Lista Positiva, Negativa e Neutra;  
**b)** lançamentos a crédito de: ICMS recolhido; Programa Incentivo “FAZATLETA” e resarcimentos por saídas desoneradas nas vendas para órgãos públicos, hospitalares e clínicas, conforme

demonstrado nos autos, a exemplo do mês de março de 2006, à fl. 160, no qual se apurou a antecipação do ICMS a menor no montante de R\$ 128.845,16, que somado ao ICMS também antecipado a menor, em razão de vendas para entidades distintas daquelas relacionadas no § 6º do art. 359 do RICMS, no valor de R\$5.977,20, consoante demonstrativo à fl. 362, importa o montante exigido no Auto de Infração de R\$134.822,35, para o referido mês de março de 2006.

- Na Decisão recorrida, objeto deste Recurso de Ofício, foram consignadas as seguintes conclusões:

*“O que se observa dentre os diversos itens acima referidos é a existência de situações de saídas (vendas) com situações de entradas (aquisições), para exigência do imposto antecipado referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no artigo 353, II, do RICMS/BA.”*

*“Assim é que, dentre os cinco itens acima destacados em negrito, os únicos que podem ter repercussão na apuração do imposto devido por antecipação de que cuida o Auto de Infração em discussão, são os itens 1, 2 e 3, haja vista que podem afetar diretamente a apuração do imposto. Explicando: os itens 1 e 3 pela possibilidade de redução da base de cálculo, aplicável, inclusive, no caso de antecipação do imposto. O item 2, pela possibilidade de utilização do valor resarcido para abatimento do imposto devido por antecipação.”*

*“No que concerne aos itens 4 e 5, não vislumbro qualquer relação com a exigência fiscal, haja vista que cuidam de saídas interestaduais (vendas) de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto é devido ao Estado de destino, significando dizer que o Estado da Bahia não figura no pólo ativo da relação jurídica tributária, para exigir o imposto. Trata-se, no caso, de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia”.*

*“Assim, considerando que as incorreções existentes não podem ser sanadas ou suprimidas, haja vista que implicaria na mudança do fulcro da autuação, este item da exigência fiscal é nulo, conforme o artigo 18, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.”*

- Portanto, segundo a Decisão recorrida, dos “cinco itens” que compõem a infração 1, os itens 4 e 5 não possuem qualquer relação com a exigência fiscal, uma vez que cuidam de saídas interestaduais (vendas) de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto é devido ao Estado de destino, tratando-se de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia.
- Contudo, da análise das peças processuais, verifico que a Decisão recorrida incorreu em erro quando entendeu que os itens 4 e 5 não possuem qualquer relação com a exigência fiscal. Devo esclarecer que, segundo o voto exarado, ao aludidos itens dizem respeito a: item 4: **Da Alíquota de 12% nas Vendas Interestaduais e item 5: Da Aplicação da MVA às Entidades Hospitalares e Congêneres**, consoante foram alegados pelo autuado em sua impugnação.
- Em relação à alíquota de 12%, conforme foi esclarecido pelo autuante, em sua informação fiscal, para se calcular a antecipação tributária dos medicamentos adquiridos, se aplica a alíquota de 17% sobre a base de cálculo da antecipação tributária, de cujo valor encontrado se deduz o imposto destacado na nota fiscal de entradas. Tal expediente foi necessário para se saber o valor do imposto que foi antecipado, de forma a proceder à apuração da diferença entre o valor calculado com a MVA (antecipação tributária nas aquisições dos medicamentos) e a antecipação devida apurada através do PMC (Preço Máximo ao Consumidor), em razão da constatação de operações de saídas para entidades não hospitalares.
- Quanto à aplicação da MVA (Margem de Valor Adicionado) às entidades distintas das Hospitalares e Congêneres, restou comprovado que também não se trata de exigência da antecipação do ICMS sobre as saídas, mas, sim, do refazimento do cálculo para cobrança da diferença do ICMS da antecipação, realizada a menos em face da utilização da MVA, decorrente da apuração através da aplicação do PMC, por se destinarem medicamentos para entidades distintas daquelas relacionadas no § 6º do art. 359 do RICMS, consoante fls. 123 a 125 e 361 a 365 dos autos.

Portanto, com toda segurança, podemos afirmar que, para efeito da exigência do imposto relativo à infração 1, as operações de saídas promovidas pelo autuado foram relevadas no levantamento fiscal do autuante apenas para a verificação da base de cálculo a ser considerada correta, quando da antecipação tributária realizada nas entradas dos medicamentos, ou seja, se aplicava o PMC ou

a MVA, considerando que ocorreram saídas de mercadorias para órgãos públicos, hospitais, clínicas, consoante § 6º do art. 359 do RICMS, com direito ao ressarcimento da antecipação tributária originariamente realizada, e recálculo da antecipação tributária em decorrência de vendas para entidades distintas daquelas, cujo cálculo para a antecipação tributária deveria ser feito pelo PMC e não com MVA. Logo, os elementos contidos nos autos são suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, sendo sua base de cálculo devidamente demonstrada, fatos incontestáveis.

Por fim, devo salientar que o sujeito passivo, à fl. 753, reconheceu parte do débito da citada infração 1.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO deste Recurso de Ofício para ANULAR a Decisão recorrida, afastando a nulidade da infração 1, devolvendo o PAF à 1ª Instância para novo julgamento, quanto ao mérito da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **206855.0005/07-2**, lavrado contra **EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo o PAF retornar à Junta de Julgamento Fiscal para julgamento do mérito da infração 1, julgada nula.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS