

**A.I. Nº** - 380214.0002/09-3  
**AUTUADO** - VELANES & VELANES LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLOS ALBERTO BARBOSA DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 17. 12. 2009

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0416-01/09

**EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. A descrição do fato e sua capitulação legal apontam a ocorrência de uma infração enquanto o levantamento fiscal engloba duas infrações. A autuação foi feita de modo equivocado. Inviabilidade de saneamento, nestes autos, pois implicaria uma nova ação fiscal. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Fato demonstrado nos autos. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2009, exige ICMS no valor de R\$ 15.616,65, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1- Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho e novembro de 2004, fevereiro a dezembro de 2005, julho, outubro e dezembro de 2006, fevereiro a maio, julho a outubro e dezembro de 2007, fevereiro e agosto de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 15.563,41, acrescido da multa de 60%;

2- Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de novembro de 2006, junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 53,24, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 224 a 234, alegando cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual solicitou prorrogação do prazo de defesa, em decorrência de falta de clareza nas planilhas dos demonstrativos da autuação. Afirma que a planilha, de modo sucinto, menciona os valores obtidos para pagamento, mas não justifica como se chegou ao montante exigido. Diz que as incoerências são diversas, além da ausência de suporte facilitador do entendimento, sustentando que a autuação não poderá subsistir, pois do modo como feita, impede a elaboração de defesa. Acrescenta que decorre daí a clara necessidade de desconstituição

do Auto de Infração por falta de clareza no seu teor. Argumenta que foi ocultado à defesa critérios básicos para levantamento de informações e produção da peça impugnatória, na medida em que, da análise minudente da planilha, não decorre conclusão lógica, conforme passa a observar:

- aduz que na coluna “Antecipação Tributária” há alusão a valores, sem a correta explicitação da base de cálculo utilizada pelo autuante, bem como se há ou não algum benefício em evidência, de modo a dificultar o modo lógico como se chegou ao valor supostamente devido. Ao mesmo tempo, não repete, nas colunas, em cada página subsequente, a que as mesmas se referem, dificultando o trabalho por ensejar constantes remissões a páginas anteriores;

- diz que de substituição tributária sabe-se que a mesma deriva da aplicação da alíquota interna sobre uma base de cálculo agregada de MVA, após qual resultado se subtrai o crédito de origem. Contudo, no seu caso, os percentuais de MVA têm duas grandes origens: ou o Anexo 88 do RICMS/BA, para os produtos enquadrados no regime de substituição tributária, ou Anexo 89 do RICMS/BA, para os casos das mercadorias não enquadradas, mas que por serem adquiridos por “farmácia”, se submetem a esta antecipação. Diz ser notório que a faixa dos percentuais é muito ampla e o autuante utilizou na grande maioria a MVA de 20%, além de outras;

- salienta que na coluna “total”, também existe dúvida, não sendo possível se saber se o autuante quis se referir ao “total” dos produtos ou ao “valor total” da nota, o que, tomado em um sentido ou outro, significa completa diferença dos valores conclusivos. Diz que se saber definir o significado de “total”, significa entender o ponto de partida para a substituição tributária, não podendo se chegar ao valor do ICMS devido sem ter em mente o critério quantitativo exato mensurado pelo autuante;

- consigna que a coluna “BC” (base de cálculo) também é indene a dúvidas, haja vista que a partida, não explicita se a BC referida está relacionada com o cálculo do ICMS de origem ou para o cálculo do ICMS da substituição tributária. Diz ainda que não está indicado o porquê de algumas BC com valores zero fazem parte do levantamento apresentado pelo autuante, uma vez que há incorporação à análise de notas que não serão sequer analisadas economicamente. Ou seja, não há que se trazer à baila elementos que quantitativamente nada representam no montante a ser autuado. Apenas mencionadas, incluindo-se aí aquelas que não representam elemento quantitativo de pagamento. Também não apresenta qualquer indicativo que distinga porque uma nota apresenta valor 0,00 (zero) e outras apresentam valores positivos. Ou seja, o contribuinte deve fazer uma ginástica interpretativa para adivinhar a que se referiu o ente autuante quando da configuração das nomenclaturas e dos valores envolvidos.

- registra ainda a existência de confusão nos valores finais alcançados, apontando como exemplo a coluna denominada ICMS, onde não há indicação de como se chega aos valores ali citados, tendo em vista que, apesar de se mencionar na coluna anterior a alíquota de 7%, 12% ou 17%, os resultados incluem percentuais de 0% e 10%, todos sem a menor indicação do porquê. Não se entende, também porque há BC (expresso em valor quantitativo) e o resultado chegado é de R\$ 0,00 (zero), uma vez que, da conjugação entre BC e alíquota, necessariamente, chega-se a um valor representado por outro resultado, que não este, desde que a BC e alíquota não sejam zero, como são os casos analisados. O quantum da conjugação de BC e alíquota não deveria ser o da planilha representado. No entanto, da análise de outros casos, percebe-se o resultado chegado diferente de zero, em clara afirmação de que não há logicidade da planilha apresentada;

- observa que o aspecto da formatação também preocupa, tendo vista que a planilha apresenta tamanho de fonte minúsculo, exibindo mais de 80 linhas numa só folha, de modo que, além de dificultar a análise minuciosa, obstaculiza o entendimento e as constantes remissões às centenas de folhas anexadas;

- por derradeiro, consigna que a coluna “Antecipação Tributária” traz um rol de valores sobre os quais não há qualquer indicativo de multiplicando e multiplicadores. Ou seja, faz-se menção à BC e

a um valor de Antecipação sem se demonstrar quais caminhos foram utilizados para se chegar ao resultado.

Continuando, argumenta que o autuante ficou de posse da documentação por um período aproximado de 10 (dez) meses, enquanto a lei exige, da defesa o exíguo prazo de 30 dias, num momento de turbulência fiscal, em instante de cumprimento de diversas obrigações tributárias federais, representando franca desigualdade dos pólos ativo e passivo na análise do caso concreto.

Acrescenta que o tratamento lhe foi dispensado não atende o critério jurídico da razoabilidade, pois em toda situação, deve-se levar em consideração os aspectos individuais da aplicação da norma, valendo dizer que, quando o legislador mencionou o prazo de 30 (trinta) dias para a Impugnação, tratou sobre a normalidade dos Autos de Infração, tentando, na maioria, abarcar tanto as situações de pequenos como grandes autuações. Diz que sendo um Auto de Infração por demais complexo, envolvendo anexos equivalentes a centenas de páginas, todas em papel, sem a disponibilização do arquivo magnético, resta evidente se tratar de medida irrazoável, a exigir amparo dos órgãos julgadores o direcionamento em sentido diverso.

Frisa que logo após o recebimento do Auto de Infração solicitou a prorrogação do prazo, em razão de o Auto de Infração ter sido enviado apenas em papel impresso, sem o documento magnético, facilitador de análise eficiente dos valores lançados, o que não foi objeto de manifestação por parte do autuante, não sendo razoável a negativa de entregar cópias em meio magnético da autuação, mais ainda quando esta é demasiadamente extensa.

Prosseguindo, sustenta que os argumentos apresentados demonstram que não havia razão plausível para o indeferimento do pedido de dilação do prazo, à míngua de suporte fático e jurídico capaz de embasar tal deliberação, portanto a hipótese é de nítida conduta adotada com o propósito de impedir ou dificultar a defesa da empresa autuada, como efetivamente dificultou, visto que teve que acionar, a pesados custos, enorme equipe contábil, para fazer levantamento item a item, e se chegar a conclusão diametralmente oposta do pretensamente devida à Receita Estadual.

Diz que da análise feita, resta manifesta e clara falta de observância da igualdade e razoabilidade nas ações do Estado no âmbito fiscal, considerando-se o trato que dispensa aos contribuintes e o que avoca a si, tudo desaguando em ostensivo ferimento a prerrogativas e garantias postas na Constituição, diuturnamente violadas nas ações do poder público.

Frisa que, apesar da injuridicidade das infrações que lhe são imputadas, e até por questão do exíguo prazo, que não permite o exercício da ampla defesa, apenas a infração 01 será objeto de análise Auto de Infração em lide.

Registra que atua no ramo farmacêutico e, por conseqüência, está obrigada a recolher o ICMS sob o regime de substituição tributária. Tece comentário sobre o instituto da substituição tributária e diz que naquilo que é substituído, não exerce relação de submissão de obrigação tributária principal ao Fisco Estadual. Diz que contrariamente compete ao substituto (industrial) fazer-se presente em tais relações. Invoca a doutrina e jurisprudência para dizer que estas são pacíficas no sentido de que “não se pode atribuir responsabilidade subsidiária ao substituído, em caso de não pagamento do tributo pelo substituto, bem como inexistente qualquer relação de órbita tributária entre as duas pessoas”.

Assevera que o caso sob comento é justamente um daqueles em que se tenta atribuir ao substituído relação que está fora da sua órbita de atribuição, pois, uma vez adquirida a mercadoria com substituição, cessa, perante o fisco estadual, o dever tributário, tendo em vista o pagamento do tributo antes da ocorrência do fato gerador.

Sustenta que a infração 01 é totalmente insubsistente, haja vista não ter havido qualquer relação jurídica a fundamentá-la.

Prosseguindo, diz que é pacífico que todo Auto de Infração deve conter, dentre os diversos elementos, a descrição de fato tido como irregular, de forma clara e inteligível, para que o contribuinte possa exercer o seu direito de defesa, sendo a ausência desse elemento fato que enseja a sua anulação, que postula.

Aduz que a exata descrição da irregularidade imputada ao contribuinte, por ocasião da lavratura do Auto de Infração, é elemento essencial a caracterizar a sua validade. E quando se trata de exata descrição não se quer apenas dizer que é suficiente descrever a infração. Vai-se além. Exige-se a específica comprovação da falta para que seja proporcionada ao contribuinte a oportunidade de, se for o caso, impugnar o Auto de Infração para tentar desconstituí-lo. Ato contrário implica em cerceamento de defesa, critério jurídico suficiente a ensejar a sua anulação.

Acrescenta que, apenas por força do argumento, haja vista que os elementos colacionados são suficientes para desconstituição do Auto de Infração, outras discussões comprovam o acerto do procedimento que adotou.

Aponta a fragilidade da planilha elaborada pelo autuante pela existência de erros crassos, como por exemplo, o erro de soma no valor de R\$ 6.574,62, no mês de fevereiro, ano 2005(fl. 47), o que aumentou o débito substancialmente.

Diz ainda que o autuante relaciona na autuação notas fiscais com GNRE, ou seja, cujo imposto já fora pago, situação que configura a sua improcedência. Saliencia que isto ocorre porque, se o vendedor anexa à nota fiscal a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), nada há a ensejar discussão, uma vez que a GNRE é documento comprobatório do pagamento de tributos. Afirma tratar-se de forma patente de que o tributo foi pago, presunção jurídica aceitável, além de ser elemento de extinção do crédito tributário, conforme reza o inciso VII do art. 156, do Código Tributário Nacional (CTN).

Salienta ainda que da análise da planilha constata-se a existência de outros créditos, que dizem respeito a valores reconhecidos pelo autuante, porém, não foram considerados no momento do encontro de contas, conforme se percebe dos documentos acostados aos autos. Cita como exemplo, a fl. 08 (anexo III), onde o autuante encontrou valores de crédito, contudo, quando do fechamento da conta, zerou os créditos, de modo que, repetida essa ação diversas vezes resultou num valor total de R\$ 7.552,69. Sustenta que este valor, por direito, também deverá ser excluído do valor exigido.

Diz que, conforme o apurado, o débito original de R\$ 15.616,65, passa para o valor de R\$ 616,99, que reconhece como devido, inclusive, com o recolhimento do tributo parcialmente devido.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração na sua totalidade ou, caso não seja declarada a nulidade, que sejam reconhecidos os créditos apurados, conforme documentação anexada aos autos, procedendo-se a devida compensação a fim de que seja reconhecida a inexistência de dívida.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 287 a 291, na qual esclarece que na programação fiscal constava algumas inscrições do grupo Velanes, sendo que, na fase de planejamento da fiscalização quando da análise dos arquivos magnéticos, foi observado omissão de diversos registros, entre eles o 50, 54 e 60M, 60A e 60R.

Diz que o autuado foi intimado com prazos sucessivos para proceder à regularização dos arquivos magnéticos, depois de vencidos, deu-se conta de que não teria como regularizar os arquivos nos moldes do Convênio, nos prazos estabelecidos pelo RICMS.

Acrescenta que no intuito de evitar uma possível autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, o autuado requereu e foi autorizado a incluir pelos menos os registros 50 e 54, em períodos que permitissem a fiscalização de ao menos duas inscrições em um trimestre e as outras duas no trimestre seguinte, com o compromisso posteriormente fazer a adequação às exigências do convênio, e inserir também os registros 60A, 60M e 60R. Uma vez inseridos os registros a que se propusera, o contribuinte foi re-intimado a apresentar os livros e as notas fiscais de entrada.

Registra que, por ter o autuado como atividade principal o ramo farmacêutico, todos os seus produtos estão sujeitos à Antecipação Tributária, e devido a variedades de itens comercializados para identificar alíquota e MVA torna-se necessário o manuseio de notas fiscais de compra.

Salienta que foram entregues ao contribuinte juntamente com o Auto de Infração, planilhas Excel em papel para que fosse exercido o direito constitucional da ampla defesa, sendo que, semanas depois, houve a solicitação de que as planilhas fossem fornecidas em meio magnético, sendo-lhe fornecida planilha Excel com as notas fiscais extraídas do Sintegra.

Afirma que a alegação de falta de clareza nas planilhas transparece ato procrastinatório do autuado, tendo em vista que as fórmulas utilizadas são as mesmas utilizadas pelo impugnante na apuração do ICMS mensal e no Convênio n. 76/94. Destaca que o benefício da redução da base de cálculo do Atacadista não se perpassa para terceiros.

Prosseguindo, diz que no intuito de atender a reclamação do autuado foram re-emitidas as planilhas com os elementos suscitados na peça defensiva, tornando-as auto-explicativas.

Ressalta que a documentação ficou em sua posse por apenas 90 dias, período em que transcorreu a fiscalização, sendo devolvida para regularização dos arquivos magnéticos, só retornando após a liberação dos arquivos.

Aduz que o Convênio n. 76/94 traz as normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária de medicamentos e produtos correlatos, sendo signatários deste Convênio todos os Estados, exceto AM, CE, DF, GO, MG e SP, que o denunciaram em datas diferentes.

Menciona como exemplo o Convênio n. 76/94, denunciado em 20/10/97 por São Paulo e em 05/01/2005 por Minas Gerais.

Consigna que os remetentes de mercadorias situados nos Estados que denunciaram o Convênio n. 76/94, estão desobrigados de proceder à retenção da Substituição Tributária, sendo possível que o desconhecimento deste detalhe tenha induzido a erro o autuado, que não requereu dos fornecedores sediados nas Unidades da Federação mencionadas, junção das GNRE que comprovassem o recolhimento do ICMS correspondente, presumindo ser de responsabilidade do remetente o recolhimento do ICMS.

Esclarece que a partir da operação Profarma, houve a orientação de que todas as notas fiscais de aquisição de medicamentos oriundas das Unidades da Federação não signatárias do Convênio 76/94 deveriam estar acompanhadas da GNRE, e caso não fosse apresentada, deveria ser exigido o imposto.

Assevera que as infrações descritas no Auto de Infração foram enquadradas e tipificadas regularmente.

Salienta que cabe ao impugnante apresentar a prova de existência de equívocos ou erros para que sejam processados os ajustes que se fizerem necessários.

Admite assistir razão ao autuado, quando registra a existência de “*erros crassos na planilha*”, esclarecendo que tal fato ocorreu na totalização dos valores apurados no mês de fevereiro de 2005, cujo valor correto é R\$ 19,04 e não de R\$ 6.593,78, consignado naquela planilha (fl. 47). Acrescenta que o equívoco foi sanado na planilha que segue anexa a informação fiscal. Registra que nos anexos I a III da peça defensiva constam planilhas e três notas fiscais que fazem parte da infração 01.

Esclarece que diante das alegações defensivas uma re-leitura de cada uma das notas fiscais inseridas nos anexos foi realizada, conforme a seguir:

“São Paulo

*Nota Fiscal n. 318939/28.04.05 fl. 278 a GNRE não foi apresentada, juntada a fl. 279, consulta de pagamento que não cita a NF, porém presume-se ser a mesma, procedente a impugnação.*

*NF 318941/28.04.05 fl. 280 não foi apresentada, juntada a fl. 279, consulta de pagamento que não cita NF, porém presume-se ser a mesma, procedente a impugnação.*

*NF 212537/28.04.05 fl. 282 não foi apresentada, juntada a fl. 283, consulta de pagamento que não cita NF, porém presume-se ser a mesma, procedente a impugnação.”*

Salienta que outros acertos foram efetuados em lançamento que apresentavam diferenças entre a GNRE e o ICMS apurado, identificado erro na MVA.

Sustenta que os saldos credores apurados em favor do autuado em alguns meses, não poderão ser utilizados para fazer encontro de contas neste Auto de Infração, pois para a certificação (notas fiscais versus livros fiscais versus livros contábeis) foi adotada a técnica de auditoria denominada amostragem.

Assevera que apenas estão relacionadas notas fiscais de entrada apresentadas à Inspetoria quando da intimação, o que não garante que foram a totalidade das notas fiscais de compras, ainda mais quando se observa diferenças recolhidas a maior de até 50% do valor apurado na autuação.

Manifesta o entendimento de que, no caso, o indébito deverá ser requerido mediante processo administrativo fiscal de restituição, conforme previsto no artigo 73 e seguintes do RPAF.

Acrescenta que, com as notas fiscais anexadas na peça defensiva, foram ajustados alguns itens da planilha inicial da autuação, procedendo em parte à alegação do autuado, e que depois de ajustados os valores das notas fiscais incontroversas, restou ICMS a pagar na infração 01 no valor de R\$ 7.357,29 e na infração 02 o valor de R\$ 53,24, totalizando o valor de R\$ 7.410,53.

Conclui mantendo parcialmente a autuação.

Intimado o contribuinte para ciência da informação fiscal (fls. 458/459), este se manifesta às fls. 463 a 466, rechaçando a afirmação do autuante de que a sua alegação de falta de clareza nas planilhas transparece ato procrastinatório, pois não se consegue extrair qualquer conclusão exata dos cálculos elaborados pelo autuante.

Referindo-se ao âmbito jurídico do instituto da substituição tributária, sustenta que representa a sua retirada do pólo passivo da tributação, tendo em vista que outro contribuinte, no caso, o substituto, é quem detém responsabilidade frente ao sujeito ativo do tributo. Invoca e reproduz posição de Aires F. Barreto, neste sentido.

Assevera que não importa se as empresas com quem manteve relações comerciais pagaram ou não ao Estado da Bahia, o que não é o caso, ou se recolheram ou não intempestivamente, sendo relevante para o direito que houve alteração no pólo passivo da sujeição tributária, quedando-se o Estado de qualquer imposição sobre o autuado, nos casos em que há a substituição tributária.

Assim como o Estado não pode cobrar do substituído, este não precisa fiscalizar o substituto. Faz parte da eficiência que o instituto visou a trazer.

Relativamente aos créditos, afirma que não se pode acatar com acerto a afirmação do autuante posto que, se assim fosse, o débito por ele encontrado não poderia ter sido cobrado como foi. Assevera que apurar débito nas planilhas, e cobrar, e apurar crédito e não computar é ter diferentes pesos para a mesma medida. Questiona como poderia dizer que os créditos presentes nas planilhas não são passíveis de ser computados enquanto os débitos são?

Acrescenta que muito embora se saiba sobre o procedimento de compensação de tributos pagos a mais, nada impede a este órgão julgador analisar a possibilidade de compensação dos créditos declaradamente reconhecidos pelo autuante quando da análise da documentação que lhe foi apresentada.

Continuando, diz que o autuante reconhece a procedência de parte da defesa e apresenta novo cálculo identificando o valor que entende devido, contudo, não é possível alcançar a profundidade do cálculo por ele efetuado, pela falta de clareza na explicitação de como chegou aos resultados

apresentados, haja vista que não identifica o que considera e o que não considera como procedente na sua reavaliação.

Assevera que o autuante não contabilizou o total do crédito por ele mesmo apurado na planilha, além de não citar nas suas considerações o DAE (doc. 01) que já foi pago.

Finaliza requerendo a desconsideração das informações fiscais do autuante e a manutenção na inteireza dos argumentos aduzidos na impugnação.

O autuante se pronunciou à fl. 472, afirmando que o autuado não trouxe novos elementos na sua manifestação.

Acrescenta que, realizados os ajustes provenientes das provas apresentadas na defesa foi disponibilizada ao autuado a planilha em meio magnético para que fosse conferida e se fosse o caso apresentasse novos argumentos. Diz que findo o prazo, este insiste em afirmar que não tem como identificar a MVA utilizada. Ressalta que muitos valores recolhidos pelo impugnante conferem com os da autuação.

Conclui mantendo parcialmente o Auto de Infração, na forma da informação fiscal.

Consta à fl. 474, extrato do SIGAT referente ao pagamento parcial do débito.

## VOTO

De início, cabe-me examinar o Auto de Infração em discussão sob o aspecto formal, no intuito de determinar se a sua lavratura ocorreu em completa observância aos ditames do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 e, conseqüentemente, se pode ser considerado válido o ato de lançamento.

No que concerne à infração 01, observo que esta traz o seguinte enunciado: *“Efetua o recolhimento a menos do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89...”*.

No caso da acusação fiscal da forma acima reproduzida, a exigência deve recair sobre as aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária – art. 353, II do RICMS/BA - quando não há acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabendo ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar, nos termos do art. 371 do RICMS/BA, abaixo transcrito:

*“Art. 371. 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, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.”*

Ocorre que, se verifica nas planilhas elaboradas pelo autuante que a parte substancial da exigência fiscal diz respeito à aquisição de mercadorias pelo autuado em operações internas – dentro do Estado da Bahia -, na condição de farmácia, cuja obrigatoriedade de antecipação tributária ocorre na forma prevista no § 2º do art. 353 do RICMS/BA, conforme reproduzido abaixo:

*“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*§ 2º As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de quaisquer mercadorias efetuadas neste Estado ou procedentes do exterior, sem prejuízo do disposto no art. 371 acerca das aquisições interestaduais (art. 61, V)."*

Apesar de ambas as situações tratarem de antecipação tributária, não resta dúvida que são situações distintas e, conseqüentemente, duas infrações distintas, significando dizer que, necessariamente, devem constar em separado no Auto de Infração.

Portanto, no caso em exame, além da descrição contida no Auto de Infração na forma acima reproduzida deveria ser imputada ao contribuinte a infração pela falta de antecipação tributária, referente à aquisição de mercadorias dentro deste Estado na condição de farmácia.

Assim, não resta dúvida que autuação foi feita de modo equivocado, sendo nulo o procedimento, com fundamento no art. 18, IV, "a" do RPAF/99, por não atender ao devido processo legal e por implicar mudança do fulcro da imputação sendo impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, conforme o art. 2º do RPAF/99. Recomendo a autoridade fazendária competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.

Por derradeiro, cumpre-me fazer um registro quanto à planilha elaborada pelo autuante, cuja impossibilidade de entendimento e compreensão foi suscitada pelo autuado que, inclusive, argüiu a nulidade do lançamento em decorrência disto.

Apesar de o impugnante na defesa apresentada ter trazido uma planilha que elaborou reconhecendo como devido o valor de R\$ 616,99, o que afastaria a nulidade suscitada e, posteriormente, o próprio autuante ter apresentado na informação fiscal planilha com redução do débito originalmente apontado de R\$ 15.563,41 para R\$ 7.410,53, entendo que a planilha deveria conter observações referentes a algumas colunas no intuito de permitir a correta identificação do seu significado, afastando por completo qualquer possibilidade de cerceamento do direito de defesa e contraditório. Cito como exemplo, a identificação da MVA; do crédito apurado, etc. Também não vislumbro qualquer necessidade de que a planilha contenha notas fiscais que não registram qualquer irregularidade, estando as colunas respectivas "zeradas".

No respeitante à infração 02, observo que sob o aspecto formal está em conformidade com as disposições processuais regulamentares, inexistindo vício que inquie de nulidade o lançamento. Quanto ao aspecto material, verifico que restou demonstrado o cometimento da irregularidade imputada ao autuado, sendo relevante consignar que este não impugnou este item da autuação. Infração mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **380214.0002/09-3**, lavrado contra **VELANES & VELANES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR